

LUCIANA FRANCO DA ROCHA

**ESTUDO SOBRE O COMPORTAMENTO ÉTICO DO AUDITOR INTERNO DE UMA
EMPRESA HOTELEIRA NA CIDADE DE CURITIBA-PR**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

**CURITIBA
2003**

AGRADECIMENTOS

**Ao Departamento de Contabilidade do
Setor de Ciências Sociais Aplicadas da
UFPR. Ao meu Professor Orientador,
por sua colaboração. Aos demais
Professores e Servidores.
Muito Obrigada.**

DEDICATÓRIA

AO MEU ESPOSO MARCELO, PELO
TOTAL APOIO, INCENTIVO E
DEDICAÇÃO.

AO MEU PAI (*IN MEMORIAN*) E MINHA
MÃE POR SEMPRE ACREDITAR EM
MIM. AOS MEUS IRMÃOS E AMIGOS
PELO INCENTIVO.

RESUMO

ROCHA, Luciana Franco da. ESTUDO SOBRE O COMPORTAMENTO ÉTICO DO AUDITOR INTERNO DE UMA EMPRESA HOTELEIRA NA CIDADE DE CURITIBA-PR. O objetivo geral foi descrever o comportamento ético do profissional de auditoria interna de uma empresa hoteleira em Curitiba/PR, sob a ótica da teoria na área das Ciências Contábeis e validando-a através de um questionário personalizado para esta pesquisa, especificamente, voltada ao sistema de controle e auditoria interna. Os objetivos específicos da pesquisa foram: descrever a história da ética; apresentar o código de ética do auditor e do contador; apresentar os princípios e as convenções contábeis; apresentar fluxograma do estudo de caso das rotinas de uma empresa hoteleira em Curitiba/PR; e elaborar questionário para avaliação de controles internos e auditoria de uma empresa hoteleira em Curitiba/PR. A prática da Auditoria Interna em hotéis é um pouco diferenciada das demais técnicas de auditorias das organizações tradicionais. A receita hoteleira é dividida em pontos de venda, tais como: diárias, café da manhã, eventos, lavanderia, restaurante, *room-service*, bar, *frigobar*, etc. variando de acordo com a estrutura de cada empreendimento hoteleiro onde cada ponto de venda tem suas características e controles específicos. Um bom sistema de informação deve ser implantado para que os gestores direcionem seu plano diretor na prestação de serviço direta para o hóspede ou cliente, este sistema deve prever estatísticas confiáveis e atualizadas sobre a situação de hospedagem/eventos e permitir que todos os controles sejam contemplados sem prejuízo para a organização. Através da descrição dos pontos de vendas mostrou-se a importância para visualizarmos os processos internos e demais controles existente num empreendimento hoteleiro. Os estoques de mercadorias e inventários por setor e demais controles nos setores também foram levados em consideração na auditoria interna hoteleira. A intenção foi desenvolver uma metodologia com técnicas da auditoria para cercar inconsistências, erros, falhas e recomendar sugestões com objetivo de melhorar os controles internos. A elaboração de um questionário foi necessária, para avaliação de controles internos que é variável para cada organização. As perguntas foram objetivas por terem respostas um simples SIM ou NÃO objetivando sempre a avaliação do controle interno. Elaborou-se um estudo de caso recente, numa renomada rede hoteleira sediada em Curitiba/PR, onde pesquisamos 8 (oito) dos seus 16 hotéis. Elaborou-se um questionário para controles internos nos mesmos moldes descritos anteriormente, dividindo em setores. Entrevistou-se os funcionários destes hotéis com a finalidade de testarmos o grau de entendimento com relação a normas internas e procedimento éticos normalmente previstos em manuais internos de normas e condutas. Nesta proposta, sugeriu-se alguns pontos extremamente relevantes para a implantação de um programa de auditoria interna no ambiente hoteleiro de grande porte.

Palavras Chave: **COMPORTAMENTO ÉTICO; AUDITOR INTERNO; PROGRAMA DE AUDITORIA; PONTOS DE CONTROLE; METODOLOGIA; EMPRESA HOTELEIRA;**

INDICE

	AGRADECIMENTOS	II
	DEDICATÓRIA	III
	RESUMO	IV
1.	INTRODUÇÃO	01
2.	REVISÃO DA LITERATURA	04
2.1.	ÉTICA GERAL	04
2.1.1.	Histórico da Ética	04
2.1.2.	Origem da Ética	06
2.1.3.	Início da Ética	06
2.1.4.	Ética Empresarial	07
2.1.5.	Ética na Contabilidade	08
2.1.6.	Ética do Profissional de Contabilidade e Auditoria	08
2.1.7.	Ética Aplicada	09
2.1.8.	Ética na Auditoria	09
2.2.	ORIGEM DA AUDITORIA	11
2.2.1.	Tipos de Auditoria	12
2.2.2.	Relacionamento da Auditoria Interna com a Auditoria Externa	13
2.2.3.	Enfoques da Auditoria e Objetivos	14
2.3.	NORMAS DA AUDITORIA	15
2.3.1.	Normas Relativas à Pessoa do Auditor	16
2.3.2.	Normas Relativas à Execução do Trabalho	16
2.3.3.	Normas Relativas ao Parecer	18
2.4.	PRINCÍPIOS CONTÁBEIS	19
2.4.1.	Enfoque Dado aos Princípios por Autores	19
2.4.2.	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos	20
2.5.	CONVENÇÕES CONTÁBEIS	24
2.5.1.	Histórico Sobre as Convenções	24
2.5.2.	Classificação das convenções	25
3.	METODOLOGIA DA PESQUISA	28
4.	ESTUDO DE CASO	29
4.1.	FLUXOGRAMA HOTELEIRO	29
4.1.1.	Descrição do Fluxo	30
4.1.2.	Rotinas a Serem Auditadas	30
4.2.	RESULTADOS	33
4.2.1.	Avaliação de Controles Internos	34
4.2.3.	Propostas p/ Implementação de um Programa de Auditoria Interna	36
4.3.	MAPEAMENTO DO FLUXO DOS PONTOS SENSÍVEIS	36
4.3.1.	Pontos com Indícios a Serem Analisados	37
4.3.2.	Pontos Relevantes a Serem Analisados	38
4.3.3.	Pontos Passíveis de Erros Intencionais	39
4.3.4.	Pontos de Controles no Sistema de Informação	39
4.3.5.	Recomendações p/ Melhorar os Controles Internos	39
5.	CONCLUSÕES	41
6.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	43
7.	ANEXOS	
	Anexo I – Questionário Para Avaliação de Controles Internos	46
	Anexo II – Código de Ética do Contador	50

1. INTRODUÇÃO

A história do surgimento da Contabilidade remonta a vários séculos antes de Cristo, quando o homem, de acordo com SANTOS (2002, p.28), “deixou de ser simples coletor de alimentos naturais e passou a produzir alguma coisa. Assim necessitou medir, controlar, trocar, etc.”

Para HENDRIKEN E VAN BREDA (1999, p. 38), “a contabilidade floresceu em solo fertilizado por séculos de aprendizagem e comércio com o oriente (...). Foi o produto de muitas mãos e muitas terras”.

Porém, segundo SÁ (1998, p. 33), “a Contabilidade, enquanto ciência, assumiu formas sistêmicas de registro com o aparecimento do Método das Partidas Dobradas de Luca Pacioli, com o objetivo de assegurar o controle da riqueza patrimonial da Igreja Católica no Século XV”.

A contabilização por este método, conforme SCHMIDT (2000, p. 26), “ajudou o homem a transpor o último período medieval vivido na Europa e facilitou a solidificação de um novo momento histórico com a implantação de novas formas de comercializar e administrar.”

Assim, segundo ALBERTON (2002, p. 13), “surgem o Renascimento e o Capitalismo criando novas condições sociais e permitindo que mais pessoas pudessem acumular bens e riquezas. Esses acontecimentos modificaram as formas de praticar os negócios e as práticas contábeis.”

O início do sistema capitalista foi marcado pelas empresas de capital fechado e, principalmente, as pertencentes a grupos familiares. A expansão do mercado e o aumento da concorrência fizeram com que estas organizações ampliassem suas instalações, investissem em busca de novas tecnologias, no desenvolvimento de pessoal, no aperfeiçoamento de seus controles internos e nos procedimentos de forma geral.

Para a realização de tais investimentos, as organizações necessitaram de recursos financeiros e foram em busca de novos acionistas, abrindo seus capitais, ou foram em busca de dinheiro junto a instituições financeiras.

Estes novos parceiros sejam a título de empréstimos ou participações permanentes, precisavam analisar a situação econômico-financeira das empresas. Para isso fizeram uso das Demonstrações Contábeis, a fim de se situarem acerca da segurança, liquidez e rentabilidade destas organizações. Por conseguinte, surgiu a figura do auditor contábil, profissional capacitado para dar confiabilidade aos dados contidos nessas demonstrações.

Como ciência social, a contabilidade tem por objetivo o controle patrimonial das entidades, utilizando-se de técnicas contábeis para atingir suas metas. Uma dessas técnicas é a auditoria contábil. Diante deste contexto, torna-se relevante um estudo sobre o comportamento ético do auditor interno de uma empresa hoteleira na cidade de Curitiba/PR, no período de 2003.

O seguinte questionamento embasa a problemática da pesquisa:

Têm os auditores exercem suas atribuições segundo princípios éticos?

Ética é daquelas coisas que todo mundo sabe o que são, mas que não são fáceis de explicar, quando alguém pergunta. A ética estuda somente os julgamentos que dizem respeito ao que é moralmente certo ou errado, bom ou mau, que são termos aplicados segundo padrões ou critérios explícitos ou implícitos. Por ser tradicionalmente entendida como uma reflexão científica ou filosófica, sobre os costumes ou sobre as ações humanas (comportamento) é que o tema é de vital importância para a área das Ciências Sociais e em específico para os profissionais que trabalham com auditoria.

O valor ético do esforço humano é variável em função de seu alcance na comunidade. No caso específico da profissão do auditor contábil, se o trabalho executado é só para aferir renda, em geral tem seu valor restrito. Aquele que só se preocupa com lucro, geralmente, tende a ter menor consciência de grupo. Em muitos casos, fascinado pela preocupação monetária, a ele pouco importa o que ocorre com sua comunidade e muito menos com a sociedade, como pode-se verificar em fatos recentes envolvendo empresas americanas.

Tal matéria, com tamanha relevância social, econômica, política entre outras, necessita de uma pesquisa específica, para que nesses tempos de globalização, onde nações inteiras são afetadas por erros contábeis, os profissionais

tenham acesso a um estudo que sirva como alerta na prevenção de tais problemas e no aumento da sua confiança profissional.

Nosso objetivo geral é descrever o comportamento ético do profissional de auditoria interna de uma empresa hoteleira em Curitiba/PR, sob a ótica da teoria na área das Ciências Contábeis e validando-a através de um questionário personalizado para esta pesquisa, especificamente, voltada ao sistema de controle e auditoria interna.

São objetivos específicos da pesquisa:

- a) descrever a história da ética;
- b) apresentar o código de ética do auditor e do contador;
- c) apresentar os princípios e as convenções contábeis em vigor;
- d) apresentar fluxograma do estudo de caso das rotinas de uma empresa hoteleira em Curitiba/PR; e
- e) elaborar questionário para avaliação de controles internos e auditoria de uma empresa hoteleira em Curitiba/PR.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Em nossa revisão da literatura, descreveremos nosso estudo contando dentro da ética geral e profissional, história da ética, início da ética, ética profissional, ética na contabilidade, origem e evolução da auditoria, tipos de auditoria, normas de auditoria, princípios e convenções contábeis e relatos de algumas empresas que agiram contra a ética.

2.1. ÉTICA GERAL E PROFISSIONAL

Nesta seção apresenta-se, inicialmente, a história da ética, na sequência a ética empresarial e por fim, a ética na contabilidade e a ética na auditoria.

2.1.1. Histórico da Ética

LANZARINI conceitua a ética como:

uma ciência que tem por objeto essencial o estudo dos sentimentos e juízos de aprovação e desaprovação absoluta pelo homem acerca da conduta e da vontade e propõe-se a determinar: a) qual o critério e qual é a norma que devem balizar a conduta e a vontade do homem; e b) qual a relação de valor estão colocadas aquelas normas em relação à sociedade e a conduta individual de cada pessoa. Para a Filosofia a consciência ética resulta da relação íntima do homem consigo mesmo, ou seja, é fruto da conexão entre as capacidades do ego e aquelas das energias espirituais responsáveis pela nossa vida. Se desejarmos parafrasear contabilmente, poderemos dizer que a consciência é o nosso disponível, ou seja, um fundo que se encontra a nossa mercê para cumprir obrigações no dia a dia e que se encontra em plena circulação, com entradas e saídas de recursos. Tal como o disponível, que é feito de parcelas de entradas de diversas naturezas, a consciência se forma com parcelas de informações, ensinamentos, influências ambientais, observações, percepções, etc. Só poderemos pagar se possuímos um fundo em dinheiro, só poderemos agir eticamente se tivermos uma consciência ética formada e em atividade plena. (LANZARINI, 2002, p. 4)

BRANDT (2002, p. 30). afirma “que ética pode ser definida como sendo um ramo da Filosofia que estuda o comportamento de uma pessoa ou um grupo delas. De forma simplificada, pode-se dizer que ética tida com o que é moralmente certo ou errado”.

A formulação de um conceito ético acontece por meio da experiência e do conhecimento obtido através dos anos, com a adoção de novos costumes e novos

padrões morais. Assim, a ética de uma forma genérica objetiva investigar o que é considerado bom para determinada sociedade e esclarecer o fato de os homens terem recorrido a práticas morais diferentes e até opostas em certas circunstâncias.

Todo ser humano ao nascer recebe os primeiros ensinamentos de seus pais, ou das pessoas que o criaram, recebendo destes uma gama muito grande de informações, conceitos e valores, que passa a carregar consigo até o momento em que passa a ter condições de formar seus próprios conceitos e crenças.

Segundo LANZARINI (2002, p. 4) “A moral é um sistema de normas, princípios e valores, segundo o qual são regulamentadas as relações mútuas entre os indivíduos ou entre estes e a comunidade, de tal maneira que estas normas, dotadas de um caráter histórico e social, sejam acatadas livres e conscientemente, por uma convicção íntima, e não de uma maneira mecânica, externa ou impessoal.”

Didaticamente, costuma-se separar os problemas teóricos da ética em dois campos:

- a) os problemas gerais e fundamentais (como liberdade, consciência, bem, valor, lei e outros); e
- b) os problemas específicos, de aplicação concreta, como os problemas de ética profissional, de ética política, de ética sexual, de ética matrimonial, de bioética, etc.

O termo ética assume diferentes significados, conforme o contexto em que os agentes estão envolvidos. Uma definição particular diz que a ética nos negócios é o estudo da forma pela qual normas morais pessoais se aplicam às atividades e aos objetivos da empresa comercial. Não se trata de um padrão moral separado, mas do estudo de como o contexto dos negócios cria seus problemas próprios e exclusivos à pessoa que atua como um gerente desse sistema.

LANZARINI (2002, p. 5) “evidencia outro conceito muito difundido de ética nos negócios: é ético tudo o que está em conformidade com princípios de conduta humana, de acordo com o uso comum.”

2.1.2. ORIGEM DA ÉTICA

A história da ética será contada resumidamente, apenas para termos uma visão de como ela começou e como nos afeta nos dias de hoje.

2.1.2. O Início da Ética

Para BRANDT (2002, p.30) "A palavra ética foi utilizada pela primeira vez pelo filósofo Aristóteles, que em seu entendimento significava a busca do equilíbrio, pois considerava que as pessoas poderiam ser felizes e harmônicas através deste equilíbrio."

Na Antigüidade, conforme LANZARINI:

Temos o Filósofo grego Sócrates (470 a 399 a.C.), considerado o pai da ética. Foi condenado a beber veneno, pois desprezava e contestava as leis que os gregos achavam que eram para serem cumpridas e não contestadas. Platão (427 a 347 a.C.), acreditava na vida após a morte, por isso, preferiu o ascetismo ao prazer terreno. Acreditava no "sumo bem". Pregava a virtude e dizia sábio não é o cientista e sim o homem virtuoso. Aristóteles (384 a 322 a.C.), buscava o "sumo bem" e buscava a felicidade através da prática das virtudes, como justiça, prudência, sabedoria, fortaleza e temperança. Acreditava a vida prazerosa desde que conquistada dentro dos princípios éticos e virtuosos. (LANZARINI, 2002, p. 5):

Na Idade Média o casamento até o sétimo grau era um crime e um pecado. Entretanto, isso era violado pelos nobres que só se preocuparam com o Incesto, quando queriam anular o casamento. No passado, houve épocas em que a pobreza e a castidade eram os valores mais altos da escala ético religioso (geralmente em épocas que se previa a fim do mundo).

Para LANZARINI:

O filósofo alemão Kant (1724 a 1804 d.C.), buscava uma ética de validade universal e para alcançá-la achava que deveria haver igualdade total entre os homens. No centro das questões éticas aparece o DEVER, pois o homem deve agir sempre conforme o dever e por respeito ao dever. Acontece que a prática de uma ética universal nem o próprio Kant conseguiria, pelas diferenças de costumes, crenças e valores humanos que cada indivíduo, sociedade e países praticam e trazem em si. Hoje em dia, os grandes problemas éticos se encontram nestes três momentos da eticidade (família, sociedade civil e Estado), e uma ética concreta não pode ignorá-los. (LANZARINI, 2002, p. 6-8)

2.1.4. Ética Empresarial

Toda empresa deve trazer dentro de si os conceitos básicos da ética e da moralidade, porém, uma empresa somente terá um comportamento ético se seus diretores e colaboradores assim o forem. Uma empresa é composta de pessoas, que trazem dentro de si sua própria formação cultural, religiosa, política, etc. que estão em busca de um mesmo objetivo que em última instância ainda é o lucro, por ser de fator de sustentação e desenvolvimento de uma entidade.

Para MOREIRA:

o único lucro moralmente aceito é aquele obtido com ética. O comportamento ético por parte da empresa é esperado e exigido pela sociedade. Ele é a única forma de obtenção de lucro com respaldo da moral. Esta impõe que a empresa haja com ética em todos os relacionamentos, com clientes, fornecedores, competidores e seu mercado, empregados, governo e público em geral. (MOREIRA, 1999, p. 31)

Uma empresa deve lealdade a todos aqueles que a ajudaram conquistar o lucro, e deve ajudar a melhorar continuamente a sociedade da qual obtém lucro. Enquanto as empresas estiverem voltadas essencialmente para a geração de lucro, e ao enriquecimento dos acionistas, sem se importar com questões sociais, sua trajetória de eficácia e eficiência não deixará marcas sociais e éticas a serem seguidas. Nos modernos conceitos administrativos e empresariais, a interação dos funcionários à missão e valores corporativos tem o poder de transformar procedimentos individuais em atitudes positivas para o crescimento de uma organização institucional. Um conjunto de valores éticos e morais bem definidos pela empresa é uma importante ferramenta para empregados e gerentes tomarem decisões condizentes com as metas e convicções de sua empresa.

De acordo com MOREIRA (1999, p. 33), "a empresa moderna atua em cenários cada vez mais complexos, praticando operações inovadoras, mesmo quando repetem atividades antigas."

2.1.5. ÉTICA NA CONTABILIDADE

Segundo BRANDT

a ética na contabilidade, como em qualquer profissão, tem seus preceitos e um código de conduta próprio do exercício do profissional da contabilidade. O objetivo do código de ética para o contador é habilitar esse profissional a adotar uma atitude pessoal, de acordo com os princípios éticos conhecidos e aceitos pela sociedade. O código de ética profissional do contabilista, aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC – por meio da Resolução número 803/96 em substituição ao anterior, veio contemplar a preocupação crescente da classe contábil com a atual situação, inserindo em seu contexto a necessidade da contabilidade para com o social. O profissional da área contábil sempre lidou, e nos dias de hoje muito mais, com um elemento precioso que é a informação, normalmente relativa à área financeira e de negócios pertencentes a terceiros, justificando assim, que o profissional diariamente coloca em jogo seus valores éticos, visto trabalhar em áreas onde há interesse de conflitos, empresa versus fisco, dirigentes versus sindicatos, etc. (BRANDT, 2002, p. 32):

A base da ética é a verdade, e quem se apresenta como profissional, supostamente competente, e não o é, ou não zela por sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo, falta com a verdade e atenta contra a ética, devendo sempre levar em conta o respeito à ética, dado que o interesse social da profissão contábil atinge um universo muito expressivo.

2.1.6. Ética do Profissional de Contabilidade Auditoria

Segundo ATTIE:

O trabalho de auditoria apóia-se em dois aspectos considerados fundamentais:

- a) confidencialidade; e
- b) independência.

Confidencialidade

Em face das irrestritas informações a que tem acesso durante a execução do seu trabalho, o auditor deve manter confidencialidade sobre os fatos e conhecimentos obtidos e não pode em hipótese alguma:

- a) divulgar fatos; e
- b) utilizar-se destas informações em seu benefício ou de terceiros.

Independência

É a condição primordial dos trabalhos de auditoria, apresentando-se sobre dois aspectos:

- a) o auditor não deve expressar sua opinião sobre as demonstrações financeiras quando: tem interesse considerável na companhia auditada; tem interesse de aquisição da companhia auditada; tem relações de parentesco com pessoas comprometidas na aquisição da companhia auditada; tem vínculo familiar com pessoas chave na companhia auditada; e teve em um período imediatamente anterior relação de trabalho na empresa auditada em cargo incompatível com a função; e

- b) o auditor será culpado em ato de descrédito, quando: deixar de expressar um fato importante que conheça, não exposto nas demonstrações financeiras, mas cuja exposição seja indispensável; deixar de informar acerca de uma exposição errônea importante que conheça; for culpado de negligência importante em seu exame ou relatório; não reunir evidências suficientes para justificar a expressão de sua opinião; e não relatar qualquer desvio importante, ou não expor qualquer omissão importante dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. (ATTIE, 1985, p.36-37):

No final deste estudo, na seção de anexos, é apresentado o código de ética do contador, que juntamente com o código de ética do auditor são as leis que regem a profissão do auditor contábil.

2.1.7. Ética Aplicada

Nesta seção apresenta-se um breve histórico da auditoria, com ênfase no seu surgimento e evolução. Na sequência evidenciam-se as formas de auditoria e seus enfoques e finalizando, contemplam-se as normas usuais de auditoria.

2.1.8. Ética na Auditoria

Acontecimentos que Marcaram a Evolução da Auditoria

A história antiga do surgimento da auditoria remonta à era antes de Cristo, na antiga Suméria, e nas províncias Romanas, no primeiro século depois de Cristo. Na idade média, no Continente Europeu, surgiram as associações de profissionais que realizavam auditorias. A história do surgimento da auditoria na idade média teve como fato marcante a necessidade do Clero em dirigir os empreendimentos da Igreja Católica.

De acordo com ATTIE:

a profissão do auditor data do século XVIII, onde alguns profissionais se automeavam contadores públicos, executando, porém um trabalho pouco mais aprofundado do que aquele efetuado pelos contadores comuns. No século XIX, aparece o denominado perito contador, cuja função básica era de descobrir erros e fraudes. A partir de 1900, a profissão do auditor tomou maior impulso através do desenvolvimento do capitalismo, tornando-se uma profissão propriamente dita. Em 1934, com a criação do *Security and Exchange Commission* nos Estados Unidos, a profissão do auditor criou um novo estímulo, pois as companhias que transacionavam ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a utilizar-se dos serviços de auditoria, para dar maior fidelidade às suas demonstrações financeiras. (ATTIE, 1985, p. 34-35):

Segundo, ALBERTON os principais acontecimentos que marcaram a história da auditoria no mundo são:

- a) 1310 – criação do Conselho de Londres – Inglaterra;
- b) 1314 - criação do cargo de auditor do Tesouro da Inglaterra;
- c) 1559 - sistematização e estabelecimento da auditoria dos pagamentos a servidores públicos pela Rainha Elizabeth I – Inglaterra;
- d) 1581 - criação do Colégio de Contadores de Veneza – Itália;
- e) 1640 - criação do Tribunal de Contas em Paris – França;
- f) 1658 - criação da Academia *Dei Ragionieri*, nas cidades de Milão e Bolonha – Itália;
- g) 1786 - criação do Guia profissional de *New York* – Estados Unidos;
- h) 1786 - criação do Guia Comercial inglês – Inglaterra;
- i) 1845 - o *Railway Consolidation Act* passou a obrigar a verificação dos balanços por auditores – Inglaterra;
- j) 1880 - criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados – Inglaterra;
- k) 1886 - criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (AICPA) *American Institute of Certified Public Accountants* - Estados Unidos;
- l) 1894 - criação do Instituto Holandês de Contadores Públicos – Holanda;
- m) 1916 - criação da (AAA) *American Accounting Association* – Estados Unidos;
- n) 1934 - criação do (SEC) *Security and Exchange Commission* - Estados Unidos; e
- o) 1972 - criação do (IASB) *International Accounting Standard Board*.

No Brasil, segundo ATTIE (1985, p. 34), o desenvolvimento da auditoria sofreu influências:

- a) de filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- b) de financiamentos de empresas brasileiras através de entidades de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
- c) da evolução do mercado de capitais;
- d) da criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e
- e) da criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas em 1976. (ALBERTON, 2002, p. 27).

ATTIE enfatiza que:

a Lei das Sociedades Anônimas determinou que as companhias abertas, além de observarem as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão. Para os efeitos desta Lei, a companhia é aberta ou fechada conforme os valores mobiliários de sua emissão estejam ou não admitidos à negociação em bolsa ou no mercado de balcão. Somente os valores mobiliários de companhias registrada na Comissão de Valores Mobiliários podem ser distribuídos no mercado e negociados em bolsa ou no mercado de balcão. (ATTIE, (1985, p. 38).

Para, ALBERTON os principais acontecimentos que marcaram o surgimento da auditoria no Brasil são:

1909 – criação da *Mc-Auliffe Davis Vell & Co*, a primeira empresa de auditoria instalada no Brasil, atualmente com o nome *Arthur Andersen*;
 1915 - chegada da *Price Waterhouse* no Rio de Janeiro;
 1946 - fundado pelo Decreto-lei nº 9.295 o (CFC) Conselho Federal de Contabilidade;
 1960 – fundação do (AUDIBRA) Instituto dos Auditores Internos do Brasil;
 1965 - promulgação da Lei 4.728 para disciplinar o mercado de capitais, a qual citou pela primeira vez a expressão auditores independentes;
 1971 – fundação do (IBRACON) Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;
 1972 - criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil;
 1972 – aprovação das Normas e os Procedimentos de Auditoria elaborados pelo IBRACON por meio da Resolução CFC n. 321/72;
 1976 – criação da (CVM) Comissão de Valores Mobiliários para fiscalizar o mercado de capitais por meio da Lei 6.385;
 1976 - promulgação da Lei nº 6.404 das Sociedades por Ações;
 1977 - criação da Ordem dos Auditores Independentes do Brasil;
 1990 – publicação da Instrução Normativa n.1028 da CVM a qual exige que as companhias abertas sejam auditadas trimestralmente; e
 2001 - alteração da Lei nº 6.404/76 das Sociedades por Ações. (ALBERTON, 2002, p. 28).

2.2. ORIGEM DA AUDITORIA

Segundo SÁ (1998, p. 45), “o termo auditoria tem origem latina *audire*, o ouvinte, aquele que ouve, e foi rotulada pelos ingleses por *auditing*, no sentido de revisão.”

Citando ALBERTON:

as primeiras auditorias eram denominadas auditorias corretivas, que visavam detectar desfalques e fraudes, e verificar a honestidade dos administradores. O objetivo era assegurar aos proprietários que os empregados contratados controlavam corretamente as contas, que não faltava nenhum bem e que as cifras eram exatas. Estas auditorias atingiam todas as operações e registros contábeis. A evolução da auditoria contábil começou no final do século XIX na Inglaterra, Holanda e Estados Unidos, impulsionada pelo crescimento das empresas e pelo interesse da economia popular nas grandes organizações. (ALBERTON 2002, p. 28):

Para FRANCO E MARRA, os principais fatos que marcaram a evolução da auditoria contábil foram:

- a) controle dos gastos públicos;
- b) o aparecimento das grandes organizações transnacionais;
- c) taxaço do imposto de renda baseado nos resultados apurados em balanços;
- d) participação acionária na formação de capital das empresas;
- f) complexidade dos negócios;
- g) prática financeira impulsionadora do desenvolvimento da economia de mercado;

- h) necessidade de informações contábeis verídicas;
- i) complexidade dos sistemas contábeis; e
- j) desenvolvimento e implementação de sistemas de controles internos. (FRANCO e MARRA, 2000, p. 131)

Conforme ALBERTON:

o envolvimento de um número maior de pessoas nas organizações foi possível dividir o trabalho, foram segregadas as funções de custódia dos bens e dos registros contábeis, criando, assim, novos controles internos para proteger os bens, detectar e evitar fraudes. A partir desse momento, a verificação de todas as operações e de todos os registros se tornou inviável, em função de seu alto custo. Por conseguinte, a função do auditor contábil foi alterada, que passou a examinar o sistema de controles internos e o sistema contábil, com a finalidade de verificar se a forma como é projetado permite manter registros exatos, proteger os ativos e elaborar relatórios merecedores de confiança. Entram em cena os testes das transações das evidências, para verificar se o sistema contábil funciona como planejado, e os testes das evidências, para comprovar os dados apresentados nas demonstrações contábeis. Desse modo, o conceito de auditoria contábil foi se modificando ao longo dos anos. O conceito mais antigo enfocava a auditoria de registros contábeis. Posteriormente, passou a focar a auditoria das demonstrações contábeis. (ALBERTON, 2002, p. 29)

2.2.1. TIPOS DE AUDITORIA

CREPALDI (1999, p. 10), "classifica a auditoria em dois tipos: o primeiro é a auditoria de demonstrações contábeis; e o segundo é a auditoria operacional ou de gestão."

ALBERTON (2002, p. 31), "evidencia que a realização de auditorias nas empresas é importante sob a perspectiva da riqueza patrimonial, dando maior segurança aos administradores, proprietários, fisco, financiadores, etc, no sentido da integridade do valor."

Em decorrência das diferentes necessidades de verificação de processos, dos seus reflexos e vantagens, a auditoria pode apresentar-se sob diferentes formas., SÁ (1998, p. 43) "divide a auditoria em duas classes fundamentais, quais sejam, a auditoria geral, sintética ou de balanço e a auditoria detalhada ou analítica."

FRANCO e MARRA (2000, p. 125), "explicam que as auditorias podem assumir as seguintes formas: de acordo com a extensão dos trabalhos, de acordo com a profundidade dos exames, de acordo com sua tempestividade, de acordo com os fins a que se destina, e de acordo com as relações do auditor com a entidade auditada."

Para este estudo vale a pena ressaltar a relação do auditor com a entidade auditada.

2.2.2. Relacionamento da Auditoria Interna Com a Auditoria Externa

A auditoria, com relação à entidade auditada, dividi-se em:

- a) auditoria interna, que é executada geralmente por auditores internos; e
- b) a auditoria externa, que é executada por auditores independentes.

Auditoria interna

JUNDI (2001, p. 26) “conceitua auditoria interna como “uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas, em relação às atribuições e aos planos, às metas, aos objetivos e às políticas definidas para as mesmas”.

Para ATTIE (1985, p. 52), “a auditoria interna é uma atividade em franco desenvolvimento e de grande importância para a administração de uma companhia. Tanto isto é verdade que a existência de uma auditoria interna eficiente e atuante é considerada como um ponto forte para efeito de controle interno.”

A auditoria interna, conforme MAGALHÃES, tem as seguintes finalidades:

- a) proteger a organização;
- b) acompanhar o cumprimento de normas técnicas e a política de administração da empresa, na consecução de seus objetivos;
- c) emitir o relatório;
- d) executar os trabalhos com independência limitada seguindo as normas e procedimentos de auditoria; e
- e) prevenir erros e fraudes, sugerindo aos detentores do poder de decisão os ajustes necessários. (MAGALHÃES *et al*, (2001, 37-38).

Auditoria externa

A auditoria externa, segundo FRANCO e MARRA (2000, p. 216), “ética é aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de empregado com a entidade auditada e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual”.

MAGALHÃES aponta as seguintes finalidades da auditoria externa:

- a) proteger os investidores;
- b) analisar e testar o sistema de controles internos e o sistema contábil, em busca da razoável fidedignidade das demonstrações contábeis;
- c) emitir o parecer sobre as demonstrações contábeis;
- d) executar os trabalhos com independência segundo os normas de auditoria; e
- e) reprimir erros e fraudes. (MAGALHÃES *et al.*, 2001, p. 34-35)

2.2.3. Enfoques Da Auditoria e Objetivos

O objetivo do exame normal de auditoria das demonstrações financeiras é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas, e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultados de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, aplicados com uniformidade durante os períodos. O exame de auditoria deve ser efetuado de acordo com as normas usuais de auditoria, inclusive quanto às provas nos registros contábeis e aos procedimentos de auditoria julgados necessários nas circunstâncias. Dessa forma, o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada.

De acordo com SINGER:

o enfoque de auditoria se refere, em linhas gerais, à maneira pela qual a evidência, com relação a cada um dos objetivos de auditoria, será obtida e avaliada durante os estágios de auditoria. Uma análise sobre o enfoque de auditoria empregado até 1998 pelas seis maiores empresas de auditoria do mundo, as chamadas *big six*. Objetivou identificar seus conceitos-chave e suas características em comum, além de identificar qual o conceito de enfoque de auditoria de cada uma. Os serviços oferecidos por essas empresas passaram por grandes reestruturações na última década e procuraram responder aos seguintes questionamentos: Como obter ganhos de eficiência e eficácia na realização dos trabalhos sem perder de vista os aspectos relativos à minimização dos riscos de auditoria? Como agregar valor ao trabalho de auditoria, tornando-o mais útil do ponto de vista do cliente? Como responder ao ambiente de negócios em constante mudança e às diferentes práticas de gerenciamento adotadas pelas empresas na condução de seus negócios? SINGER (1998, p. 24).

Para responder estes questionamentos, mencionamos que os auditores podem adotar um enfoque baseado em sistemas, que possua eficácia no trabalho de avaliação dos controles internos e que seja eficaz para prevenir, detectar e corrigir erros e irregularidades nas demonstrações contábeis. Os enfoques que as

maiores empresas de auditoria do mundo estão adotando, resumidamente, são os seguintes:

- a) enfoque de auditoria direcionado para os principais controles gerenciais dos processos do cliente;
- b) enfoque de auditoria específico (flexível), tanto para o segmento de mercado como específico para cada cliente;
- c) enfoque de auditoria para ajudar a mensurar e controlar o risco proveniente dos produtos, mercados, cultura corporativa, ambiente de controle e operações do cliente, além dos riscos da auditoria das demonstrações contábeis;
- d) enfoque de equipe de auditoria liderada pelo sócio que direciona o planejamento, a execução dos serviços e auxilia os clientes com sugestões significativas sobre a condição de seus negócios; e
- e) enfoque de realização dos trabalhos por equipes multidisciplinares (com experiência em várias áreas) distribuídas ao longo do ano;

A utilização conjunta dos diferentes enfoques apresentados permite que os auditores ofereçam serviços com a agregação de valor para o cliente. Tal valor pode ser um estudo detalhado dos riscos do negócio, análise do sistema de controle interno, comparações de desempenho da entidade e de seus processos com os melhores processos e práticas de empresas de seu segmento de mercado.

2.3. NORMAS DA AUDITORIA

Segundo ATTIE:

as normas usuais de auditoria são os requisitos básicos a serem observados no desempenho do trabalho de auditoria. As normas usuais de auditoria se diferem dos procedimentos de auditoria, uma vez que os procedimentos de auditoria se relacionam com os atos a serem praticados, conquanto as normas tratam das medidas de qualidade da execução destes atos e dos objetivos a serem alcançados através dos procedimentos. (ATTIE, 1985, p. 40-44).

As normas dizem respeito não apenas às qualidades profissionais do auditor, mas também à sua avaliação pessoal pelo exame efetuado e do relatório emitido. As normas usuais de auditoria, reconhecidas e aprovadas pelos membros

do (IAIB) Instituto de Auditores Independentes do Brasil como as geralmente aceitas são:

- a) Normas relativas à pessoa do auditor;
- b) Normas relativas à execução do trabalho; e
- c) Normas relativas ao parecer.

2.3.1. Normas Relativas à Pessoa do Auditor

As normas relativas à pessoa do auditor dividem-se em dois tópicos:

- a) competência técnico-profissional: a auditoria deve ser executada por pessoa legalmente habilitada, perante o Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de “contador” e que tenha reconhecida experiência adquirida e mantida pelo treinamento técnico na função de auditor. A educação formal e a experiência profissional do auditor complementam-se. Dessa forma, ao exercer a supervisão sobre seus comandados, o auditor deve apreciar o conjunto desses atributos, com a intuito de determinar a extensão dessa supervisão e a profundidade da revisão de seus trabalhos. Entende-se por experiência profissional o conhecimento atualizado das normas usuais e os procedimentos de auditoria, os princípios de contabilidade geralmente aceitos, as modernas técnicas empresariais e os processos de evolução ocorridos na profissão de auditor; e
- b) cuidado e zelo: o auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização do exame e na exposição de suas conclusões. Quando em exercício profissional, o auditor deverá manter fiel observância às disposições contidas no Código de Ética do Contabilista.

2.3.2. Normas Relativas à Execução do Trabalho

As normas relativas à execução do trabalho dizem respeito aos seguintes itens:

- a) planejamento e supervisão: o trabalho de auditoria deve ser adequadamente planejado e quando executado por contabilista assistentes, estes precisam ser convenientemente supervisionado pelo auditor responsável. O trabalho de auditoria para atingir a sua finalidade, deve ser adequadamente planejado, de forma que preveja a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria que nele serão empregados, assim como a oportunidade e o momento que serão aplicados. No plano de trabalho indicará, quando necessário, a designação de auditores assistentes que atuarão sob a supervisão e orientação do auditor responsável, o qual assumirá a total responsabilidade pelos trabalhos executados;
- b) estudo e avaliação do sistema contábil e de controle interno: o auditor deve estudar e avaliar o sistema contábil e de controle interno da empresa, como base de determinação da confiança que nele se possa depositar, para a fixação da natureza, da extensão e da profundidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados. O sistema contábil e o controle interno são de responsabilidade da empresa. Entretanto, é recomendável que o auditor faça sugestões objetivas no sentido de eliminar as deficiências neles existentes e observadas no decurso do seu exame; e
- c) extensão dos procedimentos de auditoria: os procedimentos de auditoria devem ser estendidos e aprofundados até a obtenção dos elementos comprobatórios necessários para fundamentar o parecer do auditor. Cabe ao auditor aplicar os procedimentos de auditoria adequados a cada caso, na extensão e profundidades necessárias dos fatos investigados. A avaliação desses elementos fica a critério do auditor, obedecido o seguinte:
- o simples registro contábil sem outras comprovações não constitui elemento comprobatório;
 - na ausência de comprovante idôneo, auxiliam na determinação da validade dos registros contábeis, sua objetividade, sua tempestividade

e sua correlação com outros registros contábeis ou elementos extra contábeis;

- desde que praticável e razoável, e quando o ativo envolvido for de expressivo valor material em relação à posição patrimonial e financeira e o resultado das operações, as contas a receber devem ser confirmadas através de comunicação direta com os devedores e da mesma forma o levantamento físico de inventários deve ser observado pelo auditor; e
- como regra geral, existe relação entre o custo da obtenção de uma comprovação e seu significado para o exame. Entretanto, a dificuldade ou o custo não constituem razões suficientes para sua dispensa, quando o auditor a julgar necessária.

2.3.3. Normas Relativas ao Parecer

As normas relativas ao parecer indicam que:

- a) o parecer deve declarar se o exame foi realizado de acordo com as normas usuais de auditoria;
- b) se as demonstrações financeiras foram preparadas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e com uniformidade em relação ao exercício anterior, ou em relação aos períodos examinados;
- c) salvo declaração em contrário, entende-se que o auditor considera satisfatórios os elementos contidos nas demonstrações financeiras examinadas e nas notas explicativas que as acompanham; e
- d) o parecer deve expressar a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto. Quando não se puder expressar opinião sem ressalvas sobre todos os elementos contidos nas demonstrações financeiras e suas notas explicativas, o auditor deve declarar as razões que motivam esse fato. Em todos os casos, o parecer deve conter indicações clara e precisa da natureza do exame e do grau de responsabilidade assumido pelo auditor.

2.4. PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

Nesta seção abordaremos os princípios contábeis.

2.4.1. Enfoque Dado aos Princípios por Diversos Autores.

Princípios contábeis são os preceitos resultantes do desenvolvimento da aplicação prática dos princípios técnicos emanados da Contabilidade, de uso predominante no meio em que se aplicam, proporcionando interpretação uniforme das demonstrações financeiras. Os princípios contábeis permitem aos usuários fixar padrões de comparação e de credibilidade, em função do reconhecimento dos critérios adotados para a elaboração das demonstrações financeiras, aumentam a utilidade dos dados fornecidos e facilita a adequada interpretação entre empresas do mesmo setor.

Segundo IUDÍCIBUS:

Princípios contábeis podem ser conceituados como sendo as premissas básicas acerca dos fenômenos e eventos contemplados pela Contabilidade, premissas que são a cristalização da análise e observação da realidade econômica, social e institucional. O campo de atuação preferencial da Contabilidade é constituído pelas entidades, sejam elas de finalidade lucrativa ou não, e procura captar e evidenciar as variações ocorridas na estrutura patrimonial e financeira, em face das decisões da administração e também das variáveis exógenas que escapam ao controle e ao poder de decisão da administração. Note-se que, dentre as variáveis que mais têm preocupado os administradores, uma é a inflação, e outra as próprias flutuações de preços atinentes especificamente a cada bem e serviço. No âmbito dessa complexa realidade, o observador analisa as características principais do sistema e chega a certas conclusões quanto ao seu funcionamento. (IUDÍCIBUS *et al.*, 1988, p. 262-264).

Dentre os vários princípios contábeis geralmente aceitos na atualidade, IUDÍCIBUS destaca os seguintes:

- a) realização;
- b) entidade;
- c) continuidade;
- d) custo como base de valor;
- e) competência dos exercícios; e
- f) denominador comum monetário. (IUDÍCIBUS *et al.*, 1988, p. 262-264).

2.4.2. Princípios Contábeis Geralmente Aceitos

O princípio da realização

Como norma geral, a receita é reconhecida no período contábil em que é realizada. A realização usualmente ocorre quando bens ou serviços são fornecidos a terceiros em troca de dinheiro ou de outro elemento do ativo.

Este princípio tem sido um dos mais visados, principalmente pelos economistas, por julgarem que o processo de produção adiciona valor aos fatores que estão sendo manipulados, ao passo que, contabilmente, se verifica apenas uma integração de fatores, e a receita e, conseqüentemente o lucro (ou prejuízo) só ocorrem no ato da venda. O lucro só se realiza no ato da venda.

A administração pode auferir lucros não só de suas operações de venda normais, mas também de atividades de estocagem de fatores, isto é, podem-se também obter ganhos de caráter especulativo, Isso é tanto mais verídico, quanto mais acentuadas as flutuações de preços que se verificarem numa economia.

Por outro lado, quando uma empresa comercial vende uma determinada mercadoria por cento e cinquenta cruzeiros e esta lhe custou apenas cem cruzeiros, a Contabilidade ortodoxa apura imediatamente um lucro bruto de cinquenta cruzeiros. Este lucro é, para todos os efeitos, considerado como operacional, mesmo que a mercadoria vendida, para ser repostada, exija um desembolso de cento e trinta cruzeiros.

Se antes da venda reconhecêssemos um lucro realizável de trinta cruzeiros, isto é, igual à diferença entre o custo original da mercadoria e o de reposição, no ato da venda somente vinte cruzeiros seriam considerados como lucro operacional corrente, o que seria teoricamente o mais correto.

Com este exemplo, pretendemos demonstrar que o não reconhecimento de lucros (ou perdas) devidos às variações de preços de elementos de ativo nos intervalos de espera faz com que, mais tarde, tais variações, no momento da realização, sejam consideradas ganhos ou perdas operacionais, o que, na realidade, é incorreto, pois se verificaram independentemente da vontade da administração, em

virtude de movimentos de preços ocorridos durante o tempo em que os ativos permaneceram estocados.

Na verdade, a teoria atual já admite reconhecer a receita em outros pontos do processo, inclusive antes da venda ou do fim da produção. Exemplo típico é o caso de produtos sujeitos a processo natural de crescimento, como vinho, gado, reservas florestais etc. Outro caso é constituído por contratos de longa duração, nos quais podemos reconhecer a receita (e o lucro) de cada período numa base proporcional aos custos incorridos.

O princípio da entidade

Pressupõe-se que a Contabilidade é executada e mantida para as entidades como pessoas completamente distintas das pessoas físicas (ou jurídicas) dos sócios. Quando uma firma individual paga uma despesa, é o *caixa da firma* que está desembolsando o dinheiro, e *não o dono da empresa*, embora materialmente, muitas vezes, as duas coisas se confundam. Este princípio parece-nos de profunda validade, pois consolida a antiga distinção jurídica entre pessoas físicas e jurídicas.

Entretanto, não é apenas na acepção acima que se materializa o princípio da Entidade. Entidade, em Contabilidade, é todo núcleo capaz de manipular recursos econômicos (e organizacionais) e que tenda a adicionar valor (ou utilidade, em sentido amplo) aos recursos manipulados. Temos verdadeiras macroentidades representadas pelos conglomerados de companhias investidoras e por suas subsidiárias ou controladas. O Balanço Consolidado representa uma macroextensão do conceito de Entidade. Por outro lado, qualquer divisão ou setor de uma empresa descentralizada capaz de contribuir para o esforço de produção de receita da Entidade maior (desde que esse esforço seja mensurável em termos de receitas e despesas, mesmo que para as receitas tenhamos que recorrer, às vezes, a preços imputados de transferência entre setores), constitui uma subentidade digna de atenção para a Contabilidade. Assim, o sentido contábil de Entidade vai muito além do jurídico, para abarcar o econômico e o social. Cada Entidade será, sob a ética do usuário da informação, a mais importante em certas circunstâncias. Assim, para os acionistas da companhia-mãe, o balanço consolidado é mais importante do que o

individual de cada Entidade, ao passo que, para os acionistas das controladas, os balanços individuais podem ser mais importantes.

O princípio da continuidade

Este princípio, que tem grande validade do ponto de vista prático, apresenta importantes conseqüências para a Contabilidade. De fato, se aceitarmos a hipótese de que a duração da empresa é indeterminada, a filosofia de avaliação a ser adotada deverá ser oposta àquela que adotaríamos no caso de liquidação da empresa, quando interessam os valores de liquidação do passivo e de realização do ativo.

Trata-se de princípio muito explorado pelos defensores dos Custos históricos sob a alegação de que, se os valores de realização não interessam, então devemos ater-nos ao custo.

Ressalte-se que custo para os referidos autores é sinônimo de custo original, quando sabemos que os conceitos de custo são vários: custo original, custo de reposição, Custo de oportunidade, custo original ajustado pelas variações do índice geral de preços etc.

Se à Contabilidade não interessa, normalmente, o valor de realização, não implica isto que o único tipo de custo relevante, para efeito de avaliação contábil, seja o histórico.

O princípio do custo como base de valor

Talvez seja mais apropriado denominá-lo O Princípio do Custo Histórico (Original) Como Base de Valor, pois, como vimos, são vários os conceitos de custo existentes. Como princípio geralmente aceito, refere-se ao custo original. Na conceituação ortodoxa os elementos do ativo entram nos registros contábeis pelo preço pago para adquiri-los ou fabricá-los. A não ser para aqueles elementos do ativo sujeitos à amortização, depreciação ou exaustão, uma vez registrados, seu valor inscrito não é alterado, ressaltando-se ainda a regra conhecida como custo ou mercado o que for mais baixo e os casos de reavaliação de ativo previstos pelas legislações de alguns países (bem como de correção monetária).

É evidente que a aplicação irrestrita deste princípio, mormente em períodos de acentuadas flutuações de preços, restringe as possibilidades informativas da Contabilidade.

Note-se que este princípio teve sua origem em tempos já remotos, quando se procuravam registrar os resultados de empreendimentos isolados, que não tinham continuidade. Em tais casos, bastava saber qual o retorno do capital investido no início do empreendimento.

Terminado este, encerrava-se o ciclo contábil e o resultado era apurado.

Cremos, portanto, que a este princípio deve ser atribuído um significado mais amplo, restando, porém, determinar o tipo de custo mais relevante, em condições de continuidade de operações, como norma de valor.

O princípio da competência dos exercícios

Este princípio demonstra, em resumo, que as receitas e as despesas são atribuídas aos períodos de acordo com a real ocorrência dos mesmos, isto é, de acordo com a data do fato gerador e não quando são recebidos ou pagos em dinheiro.

Através desse princípio, a folha de pagamento dos operários relativa ao mês de dezembro, suponhamos, será considerada como despesa de dezembro, mesmo que na prática o pagamento só seja efetuado nos primeiros dias de janeiro. O fato gerador da despesa é o serviço prestado pelos operários, e não a pagamento do salário.

Embora, com o intuito de observar o princípio em questão, sejamos obrigados muitas vezes a fazer hipóteses algo arbitrárias, parece-nos que é essencialmente válido, pois independe da base de valor a ser adotada.

O princípio do denominador comum monetário

Por um aspecto, a Contabilidade preocupa-se em captar e registrar eventos e transações suscetíveis de avaliação monetária. É uma das características do modelo de informação e mensuração contábil. Embora à avaliação monetária possam estar subjacentes considerações de natureza física e de quantidades, o

denominador comum (daí a denominação do Princípio em epígrafe), é a avaliação monetária.

Por um outro aspecto, uma vez estabelecida uma relação de débito ou de crédito com terceiros, o montante do débito ou crédito deverá ser resgatado ou redimido exatamente o valor originalmente estabelecido. Isto significa que, se a entidade tiver um saldo do direito a receber de \$ 10 deverá receber, na data do vencimento, exatamente \$ 10, apesar de ter havido no período uma inflação de x%.

O mesmo ocorre com valores a pagar. É claro que, se houver cláusula contratual de correção monetária, esta será realizada.

O princípio do denominador comum monetário não impede que a Contabilidade levante balanços e demonstrações corrigidos para efeito de análise de resultados reais e para finalidades fiscais (pelas normas legais de correção).

Não devemos confundir correção monetária operacional, a que altera o valor dos saldos devidos ou a que temos direito, pela inflação, da correção monetária contábil, a que permite, pela expressão de demonstrações a um poder aquisitivo de uma mesma data, melhor avaliar os resultados da empresa.

2.5. CONVENÇÕES CONTÁBEIS

Nesta seção descreveremos sobre as convenções contábeis, normalmente aceitas.

2.5.1. Histórico Sobre as Convenções

Segundo IUDÍCIBUS (1988, p. 268), “dentro da ampla margem de liberdade que os princípios permitem ao contador, no registro das operações, as convenções vêm restringir ou limitar ou mesmo modificar parcialmente o conteúdo dos princípios, definindo mais precisamente seu significado.”

As principais convenções contábeis, citadas por IUDÍCIBUS (1988, p. 262-264), são:

- a) “consistência;
- b) conservadorismo;

- c) materialismo; e
- d) objetividade.”

2.5.2. Classificação das Convenções

A convenção da consistência

Assim, a convenção da consistência nos diz que, uma vez adotado determinado processo, dentre os vários possíveis que podem atender a um mesmo princípio geral, ele não deverá ser mudado com demasiada freqüência, pois assim estaria sendo prejudicada a comparabilidade dos relatórios contábeis. Se, por exemplo, for adotado o método PEPS para avaliação de estoques, em lugar do UEPS (ambos atendem ao mesmo princípio geral, isto é, Custo Como Base de Valor), deverá ser usado sempre o mesmo método nos outros períodos. E, se houver a necessidade inadiável de se adotar outro critério, esta adoção e seus efeitos no resultado devem ser declarados como nota de rodapé dos relatórios, de maneira a cientificar o leitor.

Aceitamos como perfeitamente válida esta convenção, pois sua finalidade é reduzir a área de inconsistência entre relatórios de uma mesma empresa, contribuindo, de certa forma, para um progresso mais rápido rumo à padronização e unificação contábeis, dentro do mesmo setor de atividade.

A convenção do conservadorismo

Esta convenção consiste em que, por motivos de precaução, sempre que o contador se defrontar com alternativas igualmente válidas de atribuir valores diferentes a um elemento do ativo (ou do passivo), deverá optar pelo mais baixo para o ativo e pelo mais alto para o passivo. Se, por exemplo, o valor de mercado do inventário final de mercadorias for inferior ao valor de custo, deverá ser escolhido o valor de mercado, por ser o mais baixo.

Esta é uma convenção que modifica o princípio geral do custo como base de valor. Outra implicação da convenção notamo-la na apuração de resultados. É freqüentemente citada pelos contadores a seguinte máxima: considere para a

despesa do exercício o maior montante possível, mas atribua à receita o menor montante possível.

A regra Custo ou Mercado o Mais Baixo está intimamente ligada ao conservadorismo. Em outras palavras, o custo é a base de valor para a contabilidade, mas, se o valor de mercado for inferior ao de custo, adotaremos o valor de mercado.

Embora certa dose de conservadorismo, no bom sentido do termo, não seja de todo desprezível, a adoção irrestrita dessa convenção, em todas as situações, pode tornar-se um meio seguro de impedir o progresso da teoria contábil, criando problemas para as empresas, pois, ao se reverterem as causas que deram origem à aplicação do conservadorismo sem abandonar a convenção, perde-se o controle de seus impactos nos resultados.

A convenção da materialidade

Esta convenção reza que, a fim de evitar desperdício de tempo e de dinheiro, devem-se registrar na Contabilidade apenas os eventos dignos de atenção e na ocasião oportuna. Por exemplo, sempre que os empregados do escritório se utilizam de papéis e impressos da firma, registra-se uma diminuição do ativo da empresa, diminuição esta que poderia, teoricamente, ser lançada nos registros contábeis à medida de sua ocorrência. Entretanto, isto não é feito, pela irrelevância da operação, e a despesa só é apurada no fim do período por diferença de estoques.

O julgamento quanto à materialidade também se relaciona com qual informação devemos evidenciar, cuja exclusão dos relatórios publicados poderia levar o leitor a conclusões inadequadas sobre os resultados e as tendências da empresa. Normalmente, materialidade e relevância andam juntas. Entretanto, algo pode ser imaterial de *per se*, ainda assim, relevante. Por exemplo, se todo mês descobrimos uma diferença de cerca de \$ 1 no Balancete de Verificação do Razão, o fato em si pode ser imaterial, mas, pela repetição pode ser relevante no sentido de apontar eventuais problemas no sistema contábil. O fato de a diferença ter sido pequena pode dever-se ao acaso.

A convenção da objetividade

Esta convenção pode ser explicada da melhor forma possível através do exemplo que, a seguir, será relatado. Suponha-se que o Contador, para a avaliação de um certo bem, dispusesse de duas fontes, a saber: a fatura relativa à compra do bem e o laudo do maior especialista mundial em avaliação. Deverá escolher, como valor de registro, o indicado na fatura. Entre um critério subjetivo de valor, mesmo ponderável, e outro objetivo, o contador deverá optar pela hipótese mais objetiva. A finalidade desta convenção é eliminar ou restringir áreas de excessivo liberalismo na escolha de critérios, principalmente de valor. Em tese, é uma convenção que contém seus méritos. Entretanto, seria necessário definir de forma mais precisa o que vem a ser objetividade.

Em suma, nem só o que é material, palpável, tem a qualidade de ser objetivo. Mesmo porque a objetividade atribuída a tais elementos é uma imagem *criada* pela nossa mente, que se utiliza, assim, do julgamento. Portanto, um julgamento pode ser objetivo também, profissionalmente.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Quanto aos níveis a pesquisa é do tipo exploratória. Segundo os seus objetivos a pesquisa é do tipo observar, solicitar opinião e mensurar. Segundo suas técnicas a pesquisa é do tipo estudo de caso.

A revisão da literatura teve como base fontes bibliográficas publicadas em forma de livros, artigos, periódicos, revistas, jornais e fontes eletrônicas, disponíveis na Internet.

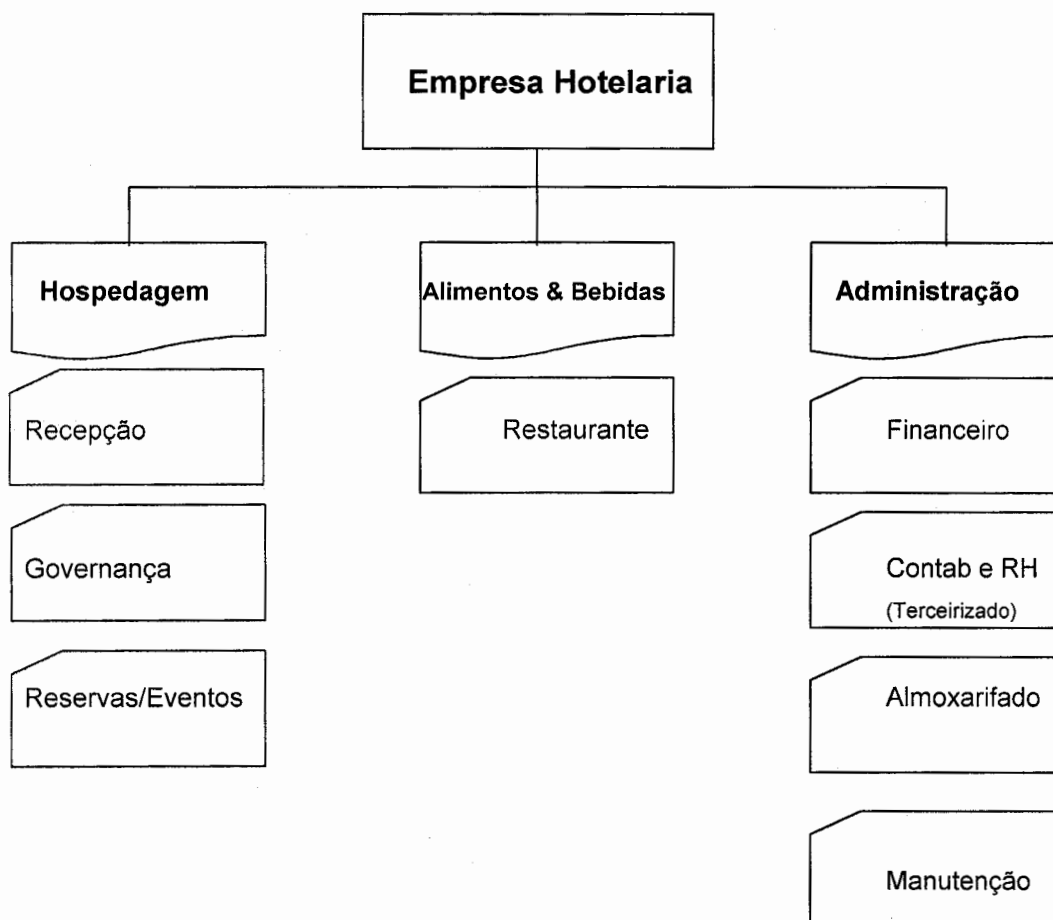
A organização deste trabalho está assim estruturado:

- a) Na seção 1 descreve-se a introdução da monografia;
- b) Na seção 2 descreve-se a revisão da literatura;
- c) na seção 3 descreve-se a metodologia da pesquisa;
- d) na seção 4 descreve-se o estudo de caso;
- e) na seção 5 obtem-se as conclusões;
- f) na seção 6 tem-se as referências bibliográficas; e
- g) na seção 7 tem-se os anexos.

4. ESTUDO DE CASO NA AUDITORIA INTERNA DE UMA EMPRESA HOTELEIRA EM CURITIBA/PR

Nosso estudo de caso se baseou numa empresa do ramo de hotelaria, 3ª maior no ranking paranaense e primeiro lugar de outras localidades brasileiras. Nossa intenção é mostrar neste estudo de caso a realidade do dia-a-dia dos controles interno de uma empresa hoteleira, e verificar como o auditor interno vê a organização, sob o ponto de vista ético-profissional.

4.1. FLUXOGRAMA DE UMA EMPRESA HOTELEIRA SEDIADA EM CURITIBA/PR



4.1.1 Descrição do Fluxo

O objetivo deste item é descrever o fluxo hoteleiro e demonstrar como é feita a conferência das receitas pertinentes aos setores.

4.1.2 Rotinas a Serem Auditadas

Reserva (através da central de reservas);

Hóspede -> *Check in* (através de reserva prévia) ou -> *Walk in* (no balcão);

Registro do Hóspede;

Lançamento conforme consumo diário (diárias, restaurante, *room-service* (serviço de quarto), *frigobar*, bar, banquete, locação de equipamentos, locação de salas, telefone, fax, *Internet*, lavanderia, xerox, *transfer* (aeroporto-hotel-aeroporto), diversos, etc.:

Conferências dos consumos (Receitas):

a) PONTOS PARA O CONTROLE

DIÁRIAS: emite-se relatório de situação (antes da auditoria), onde se confere com a solicitação do cliente, com o objetivo de verificação do valor da diária, número de pessoas no U.H. (unidade hoteleira ou apartamento) (*single*, *double*, *triple* ou diferenças de diárias). Gera-se a auditoria automática do sistema, emite-se novamente o relatório de situação e o relatório de débito e crédito para verificar se os lançamentos realmente procedem por U.H. Para cortesias, consumo interno e permutas, há a necessidade de ser efetuado uma reserva antes do *Check In* (com a autorização da Gerência);

FRIGOBAR: emite-se uma comanda pela camareira ou governanta diariamente, quando e feita a limpeza da U.H., para os hóspedes que permanecem na casa. Para os *Check-out* (s) (Saídas dos Hóspedes) o recepcionista solicita ao setor de Governança que uma camareira verifique o consumo de frigobar e passe os itens

consumidos por telefone para a recepção lançar na conta do hóspede e emite-se uma comanda para anexar aos controles internos. A conferência faz através das nas comandas com os valores dos itens somando os totais, se junta todas as comandas deste apartamento e confere-se com o relatório de débito e crédito, se há discrepância na conta do hóspede (quando este permanece na casa), ou cobra-se no *Check-out*;

ROOM SERVICE – BAR – RESTAURANTE: comanda-se pelo garçom do restaurante e lança-se um cupom fiscal. Confere-se com o que foi lançado, se está no cupom fiscal. Na auditoria, verificam-se os lançamentos com o relatório de débito e crédito;

EVENTOS: através da solicitação da empresa/cliente gera-se uma ordem de serviço para todos os setores envolvidos (governança, restaurante, controladoria, compras, financeiro, cozinha, manutenção, etc.) contendo as seguintes observações: quais equipamentos utilizados, horários do *coffee-break*, quantidade de água mineral, café, se permite bebidas alcoólicas, se haverá hospedagem, banquete, etc. Através do relatório de débito e crédito verificam-se os preços negociados com os lançados no sistema. No procedimento de auditoria, verificam-se os lançamentos do evento, com os números de pessoas, números de *coffee-break*, nº de banquetes, nº de águas, cafés, etc. para ver se há discrepância; e

RECEITA DE DIVERSOS: conforme solicitação do hóspede (telefone, lavanderia, fax, *transfer*, *Internet*, xerox, etc.).

ESTOQUE (FRIGOBAR e A&B): Faz-se uma média trimestral e estipula-se um estoque fixo. Através deste estoque fixo, verifica-se se esta sendo utilizado e cobrado adequadamente. Ex.: Evento (RT): cliente consome 2 refrigerantes e garçom lança 1 refrigerante no sistema, ou seja, faltará 1 refrigerante no estoque. Outro exemplo: cliente consome 1 e garçom lança 2 refrigerante. Os ajustes se fazem de acordo com regulamento interno previsto.

ESTOQUE (BAR): Utiliza-se um dosador de 50 ml. Ex.: Uma garrafa de 1.000 ml corresponde a 20 doses em estoque, considera-se também uma “quebra” de 5 a 10%, nos casos de licor utiliza-se dosador de 40 ml devido sua viscosidade. A conferência do estoque do bar é constatada pelos valores encontrados no sistema e os medidos nas garrafas.

ESTOQUE (COZINHA): Estipula-se média de vendas trimestrais e faz-se um estoque fixo por porções (*a La Cart* ou pratos prontos), faz-se as reposições através das vendas (saídas), para o *buffet*, faz-se um planejamento prévio de acordo com a experiência do chefe de cozinha. As conferências se fazem de acordo com as comandas solicitadas pela cozinha em comparação com os estoques encontrados. Receita x Estoques.

COMPRAS: A conferência faz-se em confronto das cotações com os fornecedores com as notas fiscais de entradas e verificação do item em estoque, marcas e quantidades também são observados, na tentativa de evitar troca de mercadorias.

Almoxarifado: Faz-se planejamento e controle de estoques para não faltar produtos.

Inventário do Almoxarifado: Mensalmente, emite-se relatório dos itens em estoque numa determinada data e conta-se fisicamente, verificando existência de discrepância. Conferem-se as entradas, através das notas fiscais de entradas (aleatoriamente ou por amostragem apenas nos itens que apresentarem discrepância). Conferem-se as “baixas” das requisições, verificando se houve implantação corretamente no sistema.

GOVERNANÇA: Conferem-se os enxovais fisicamente, sabendo-se que existe um número “X” de enxoval por apartamento, confrontando as diferenças com os itens em lavanderia.

MANUTENÇÃO: Conferem-se as ferramentas fisicamente.

SETOR FINANCEIRO: Através do fluxo de tarefas do setor financeiro, pode-se entender a complementação do setor de hospedagem e de A&B - Alimentos & Bebidas.

Verificação dos saldos bancários; Baixas dos cheques compensados; Baixa das Faturas Recebidas; Identificação de Depósitos; Lançamentos de Despesas Bancárias até o fechamento do saldo final diário do banco;

Recebimento dos envelopes de caixa da recepção, contendo: *Check-outs* em dinheiro, cheques, cartão de crédito e a faturar. Conferência com relatórios de receitas de vendas diárias. Separam-se os valores que serão depositados. Separam-se os cartões de crédito para posterior recebimento (+ ou – 30 dias) e preparação do faturamento, emissão de boleto bancário, emissão de nota fiscal e envio pelo correio;

Contas a Pagar: Recebimento das notas fiscais de fornecedores, devidamente autorizadas, para confecção dos cheques;

Fluxo de Caixa: Através de informações dos setores de reservas, faturamento, contas a pagar, elaborar previsão de receitas e despesas, elegendo percentuais para acompanhamento e evolução da realização das mesmas. O objetivo deste controle visa, sinalizar a necessidade de captação de recursos e aplicação de acordo com a disponibilidade financeira, evitando, principalmente, que a conta corrente da empresa fique “descoberta” por insuficiência de saldo.

4.2. RESULTADOS

Na área de auditoria contábil existe uma vasta literatura que aborda a formação comportamental dos auditores, bem como as técnicas e normas que regem a profissão do auditor contábil. Contudo, analisar somente os critérios relevantes na formação profissional não se faz necessário. O comportamento ético também deve ser levado em conta.

Na introdução da monografia apresentou-se o objetivo geral que foi descrever o comportamento ético do profissional de auditoria interna de uma empresa hoteleira em Curitiba/PR, sob a ótica da teoria na área das Ciências Contábeis e validando-a através de um questionário personalizado para esta pesquisa, especificamente, voltada ao sistema de controle e auditoria interna.

Os objetivos específicos da pesquisa foram apresentados conforme segue:

No item 2 Revisão da Literatura sub item 2.1.1. foi descrito a história da ética; no sub item 2.4. foi descrito os Princípios Contábeis; e no sub item 2.5. foi descrito as convenções contábeis.

No item 4 Estudo de Caso foi descrito o fluxograma do estudo de caso das rotinas de uma empresa hoteleira em Curitiba/PR.

No item 7 Anexo I foram apresentados os questionários para avaliação dos controles internos. E no Anexo II foram apresentados os códigos de ética do auditor e do contador

4.2.1. Avaliação de Controles Internos

Nesta seção descreveremos as conclusões que chegamos sobre os questionários respondidos:

As respostas de número 1 a 4, foram comuns a todos os setores pesquisados:

Pergunta 01 – Com exceção ao setor de auditoria e 50% dos recepcionistas pesquisados, todos os demais setores não acham relevante a independência dos auditores;

Pergunta 2 – 69% responderam sim e 31% responderam não, com relação ao cumprimento na íntegra das normas internas;

Pergunta 3 – 91% responderam sim e 9% responderam não, com relação a possibilidade de “quebra” de normas internas para um bom funcionamento da rotina.

Pergunta 4 – 37% responderam sim e 63% responderam não, referente a confiabilidade do sistema de informação.

Pergunta 5, 6 e 7 (respondido pelos setores de gerência, auditoria, recepção e governança).

Pergunta 5 – 42% responderam sim e 58% responderam não, sobre a livre entrada e saídas de dados pelos recepcionistas;

Pergunta 6 – 100% responderam sim, sobre a chave mestra ficar à disposição na recepção;

Pergunta 7 – 87% responderam sim e 13% responderam não, sobre lançamentos de uso da casa e cortesias precisarem de autorização somente da gerência.

Pergunta 5 (governança) – 100% responderam sim, sobre a camareira ter total liberdade no lançamento de comandas de consumo de frigobar;

Pergunta 5 (almoxarifado) – 100% responderam sim, sobre acharem uma prática normal em hotelaria, um fornecedor oferecer brindes ao comprador;

Pergunta 5 (cozinha) – 100% responderam sim, sobre ser normal “quebra” de itens em estoque;

Pergunta 5 (financeiro) – 38% responderam sim e 62% responderam não, sobre a questão de diferença de caixa quando um hóspede se nega a pagar uma conta;

Pergunta 6 (almoxarifado) – 100% responderam sim, sobre ser comum “quebra” de estoque em consequência de atender a um evento de última hora;

Pergunta 6 (cozinha) – 100% responderam sim, sobre o erro freqüente de lançamento de receitas no sistema;

Pergunta 6 (financeiro) – 100% responderam não, sobre a conferência do caixa por mais de uma pessoa;

Pergunta 7 (almoxarifado) – 100% responderam não, sobre a entrega de brindes para a gerência sortear para seus funcionários;

Pergunta 7 (cozinha) – 100% responderam não, sobre a prática de planejamento de eventos;

Pergunta 7 (financeiro) – 75% responderam sim e 25% responderam não, a respeito dos numerários ficarem em lugar restrito e seguro;

Pergunta 8 (gerência e auditor) – 12% responderam sim e 88% responderam não, sobre o acompanhamento dos inventários por parte da gerência;

Pergunta 8 (recepção) – 100% responderam sim, sobre ser normal hóspede solicitar sugestão para acompanhantes;

Pergunta 8 (governança) – 100% responderam sim, sobre os hóspedes oferecerem gorjetas às camareiras por suas discrições;

Pergunta 8 (almoxarifado) – 50% responderam sim e 50% responderam não, sobre a sobreposição de função do almoxarifado e do compras;

Pergunta 8 (financeiro) – 63% responderam sim e 37% responderam não, sobre a verificação e autorização de pagamentos;

Pergunta 9 (gerência, auditoria) – 88% responderam sim e 12% responderam não, com relação a autorização dos pagamentos pela gerência;

Pergunta 9 (recepção) – 100% responderam sim, na questão sobre um hóspede solicitar a indicação de um massagista em seu apartamento;

Pergunta 10 (gerência) – 100% responderam não, sobre a capacidade do RH em recrutamento, avaliação e treinamento em seu hotel;

Pergunta 10 (auditoria) – 100% responderam não, sobre ser suficiente apenas um auditor em cada hotel.

4.2.3. Proposta Para Implementação De Um Programa De Auditoria Interna

Nesta proposta, sugerimos alguns pontos extremamente relevantes para a implantação de um programa de auditoria interna, conforme segue:

O programa de auditoria sugerido no item 6.3.3 poderá ser aplicado, primeiramente, nos pontos sensíveis demonstrado no item a seguir 6.4 Mapeamento do Fluxo dos Pontos Sensíveis, setor por setor. Outra sugestão é que a auditoria interna seja feita de “surpresa”, e sem dispendar muito tempo na execução para não haver tempo para que os demais setores se preparem para a execução da auditoria em suas áreas.

4.3. MAPEAMENTO DO FLUXO DOS PONTOS SENSÍVEIS.

Este estudo de caso se baseia numa empresa de prestação de serviço, informatizada, onde toda a receita e demais controles “alimentam” o sistema de informação. O sistema de informação utilizado nos hotéis desta rede hoteleira é utilizado pela maioria dos hotéis de médio à grande porte em Curitiba, região metropolitana e diversas cidades brasileiras e do mercosul. Nossa intenção nesta seção é desenvolver uma metodologia com técnicas da auditoria para cercar inconsistências, erros, falhas e recomendar sugestões com objetivo de melhorar os controles internos.

4.3.1. Pontos Com Indícios a Serem Analisados.

Estudaremos estes pontos setor por setor com o objetivo de delimitarmos circunstâncias e identificarmos inconsistências e propostas de resoluções.

Hospedagem – Recepção:

Como saber se todas as diárias, números de hóspedes por apartamentos (U.H.), demais consumos foram contemplados corretamente? Partimos da premissa

de que todos os sistemas de informações são passíveis de falha. Uma vez “alimentado”, o sistema não deve permitir alterações e exclusões, sem deixar vestígios. Por exemplo, exclusão de lançamentos de consumos, diárias a mais de um acompanhante (PAX).

Restaurante

Nos hotéis onde o restaurante é próprio (não terceirizado), utiliza-se sistema de emissão de comandas vinculadas ao cupom fiscal. Podemos utilizar o mesmo questionamento anterior, como saber se o *Maitre* e o Garçom estão “alimentando” o sistema corretamente e nas quantidades e valores adequados, ou mesmo se o sistema está reconhecendo os valores e as quantidades consumidas?

Administração – Financeiro

Os seguintes questionamentos estão relacionados como maneira preventiva de utilização do sistema: As receitas, contempladas pelo sistema de informação, correspondem aos numerários que o financeiro recebe nos fechamentos diários?; Os valores estornados como cortesias, uso da casa, estão devidamente autorizados pela gerência?; Valores a pagar para fornecedores e colaboradores, estão acompanhados por rotinas e controles confiáveis e eficazes? e; O sistema de informações gera os lançamentos corretamente, sem duplicidade ou permitindo exclusões ao invés de estornos?

Almoxarifado – Compras

O sistema permite a inclusão de notas fiscais com a mesma numeração sendo o fornecedor o mesmo? e; O sistema contempla os saldos constantes em controles, com os itens inventariados?

4.3.2. Pontos Relevantes a Serem Analisados

O setor de prestação de serviços hoteleiros envolve pessoal capacitado e demais variáveis pertinentes a este setor. O fator humano é bastante relevante para o bom funcionamento e êxito do empreendimento, pelos seguintes aspectos: capacitação; apresentação pessoal; atendimento a clientes; comprometimento e idoneidade.

O fluxo hoteleiro opera 24 horas por dia, 7 dias por semana, geralmente em três turnos de 8 horas cada. A gerência permanece mais horas no hotel do que seus funcionários, salvo com a existência de um gerente suplente. O gerente não fica em todos os setores em todos os horários e dias à total disposição do hotel, ou seja, por mais que a empresa tenha normas e controles nem sempre são perfeitamente eficazes.

Colaboradores insatisfeitos, desonestos, sem comprometimento e sem ética, poderão se apropriar de receitas relativas à operação do hotel através de acordos “escusos” com outros colaboradores também insatisfeitos e de má índole de outros setores, por exemplo: Recepcionistas, com a conivência de hóspedes, juntamente com Mensageiro, com Capitão Porteiro, com Camareira, Barman, Cozinheiro, enfim, todos os que estiverem este interesse em comum, poderá optar de não registrar um acompanhante noturno no sistema, recebendo uma boa gorjeta e dividindo-a com os demais envolvidos.

Outros exemplos: turno da madrugada, onde é mais suscetível o agenciamento de “acompanhantes de executivos” por meio dos recepcionistas recebendo um “extra” destes “profissionais” ao indicá-los (as); e Mensageiros e Capitães-Porteiro usando de extorsão com os motoristas de táxis, exigindo um “caixinha” quando os serviços são solicitados.

Obs.: Uma evidência que poderá ser testada é atentar para a falta de disposição dos funcionários noturnos com relação a não aceitarem troca de seus turnos, por razões injustificáveis e também demonstração de padrão social incompatível com a função, exemplo, Recepcionista com salário em torno de R\$800,00 vai para o trabalho com carro de R\$30.000,00.

4.3.3. Pontos Passíveis de Erros Intencionais.

Recepcionista: omitindo lançamento de receitas, ou alterando e excluindo receita depois da saída do hóspede/cliente, com intenção de reembolso deste recebimento, geralmente para os valores recebidos em dinheiro. Neste caso o sistema deverá ser validado para o bloqueio de alterações e exclusões e o Auditor Interno verificar a existência de receitas sem o devido recebimento.

Barman/Bartender: venda de doses de bebidas quentes (alcoólicas) acima da medida prevista (20 ml ou de acordo com normas internas), ou simplesmente não efetiva a comanda, com a intenção de favorecer um hóspede “amigo”. Através de um controle de inventário no bar eficazmente, o Auditor poderá atestar as discrepâncias.

Camareiras e Recepcionistas (ou funcionários que tenham acesso à chave mestra dos apartamentos e das comandas), poderão lançar consumos de frigobar e uso de ligações interurbanas e internacionais para contas de hóspedes habituais, que quase nunca reclamam de suas contas ou por estarem a serviço de empresas e que as empresas não restringem gastos.

4.3.4. Pontos de Controle no Sistema de Informação.

O Auditor Interno deverá verificar freqüentemente os acessos e disponibilidades, autorizando e bloqueando acessos. Por exemplo: Recepcionista só poderá lançar receitas, as alterações, exclusões, estornos, uso da casa, cortesia, somente gerência ou Auditor.

4.3.5. Recomendações para Melhorar os Controles Internos.

“Blitz”, freqüentemente em horários aleatórios, o Auditor poderá emitir relatório de situação analítica e fazer a checagem real (número de apartamentos ocupados, número de hóspedes por apartamento, receitas comandadas, etc.), pode verificar diretamente com o hóspede algum item relevante em sua conta que não precise de sua autorização por escrito (telefonemas, frigobar, diárias extras, tempo de permanência, forma de pagamento, etc.).

Vincular sempre o pagamento em cheque com o CPF ou CNPJ do cliente, evitando aceitar cheques de terceiros.

Reforçar controles em portarias de serviço, verificar freqüentemente armários de funcionários.

Implantar sistema de vídeo e áudio em lugares estratégicos e compará-los com situações de desconfiança antes de tomadas de decisões definitivas.

Hóspedes com contas muito altas (de acordo com determinação de cada hotel), a gerência deverá acompanhar a possibilidade de acerto semanal, na tentativa de evitar calotes.

Analisar os setores individualmente, com o objetivo de encontrar e resolver assuntos referentes à segregação de funções que facilitem erros, falhas e fraudes.

Os pontos fracos encontrados no sistema de informação deverão ser acompanhados e resolvidos num curto espaço de tempo.

Os colaboradores que demonstrarem “riqueza” incompatível com vencimentos mensais deverão ser levados em consideração numa possível investigação nos pontos passíveis de erros intencionais descritos anteriormente.

Sugere-se adotar rodízio de equipes e de turnos freqüentemente, na tentativa de integrar e evitar possíveis envolvimento negativos que possam prejudicar a operação do empreendimento.

Exigir que as normas internas sejam cumpridas na risca e sua verificação deverá ser freqüente.

5. CONCLUSÕES

O objetivo geral proposto na introdução da monografia que foi descrever o comportamento ético do profissional de auditoria interna de uma empresa hoteleira em Curitiba/PR, sob a ótica da teoria na área das Ciências Contábeis e validando-a através de um questionário personalizado para esta pesquisa, especificamente, voltada ao sistema de controle e auditoria interna, foi atingido na seção 4 subitem 4.2.1. Avaliação de Controles Internos, onde se pode medir percentualmente a resposta dos questionários descritos na seção 7 anexo I. Primeiramente, se pode concluir que a visão ética está diretamente ligada ao nível de compreensão que os colaboradores tem a respeito da organização, ou seja, quanto maior for o grau intelectual do indivíduo pesquisado maior é o percentual de questionamentos morais e éticos em sua conduta pessoal e profissional. Segundo, os demais setores questionados não se interessaram na importância real da presença de um Auditor Interno na organização. Terceiro, todos os Auditores Internos pesquisados estavam subordinados à gerência, ou seja, nenhum proprietário hoteleiro se preocupou em observar a relevância da auditoria interna dentro de sua própria organização. Quarto, esta significativa posição inferior na hierarquia hoteleira, demonstra que a prática da auditoria interna está prevista apenas para controles que se fazem jus a hierarquia abaixo da gerência, isentando o gestor de qualquer responsabilidade, visto que se numa possibilidade de fraude causada por gerentes o auditor ficaria impossibilitado de agir com plenitude de ações cabíveis à sua função, como seria o caso de um auditor ligado diretamente ao proprietário. Quinto, observamos também que os Auditores Internos pesquisados se mostraram bastante preocupados em agirem com ética pessoal e profissional durante a resposta do questionário, e todos afirmaram que muitos gerentes costumam freqüentemente descumprir normas internas, em situação adversas e casuais, dificultando as ações dos auditores, e isto faz com que caia em descrédito a posição de um auditor interno.

Conclui-se que a falta de atenção por parte da diretoria, para com a função e ação dos auditores internos, faz com que abram “brechas” no próprio regimento interno favorecendo falhas, erros e possíveis fraudes dentro de suas organizações.

Conclui-se também, que a ética diz respeito ao que é certo ou errado, ou seja, uma decisão pessoal que muito tem a ver com o caráter de quem a toma. Desta forma o médico, o auditor ou o advogado decide como vai exercer sua profissão, mesmo tendo um código de conduta, que nada mais é do que uma lei que também diz o que é certo ou errado em uma determinada profissão.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

ABRANTES, J. S. **Código de ética do contador**. Disponível em: <<http://www.geocities.com/cefonsec/cccetica.htm>> Acesso em: 13 jan. 2003.

ALBERTON, L. **Uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental**. Florianópolis, 2002. 272 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1985.

BARBOSA, M. **Enron perguntas e respostas**. Disponível em: <http://www.bbc.co.uk/portuguese/economia/020128_esp_eronqa.shtml> Acesso em: 15 jan. 2003.

BRANDT, V. A. Ética e responsabilidade social. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná**, Curitiba, n. 133, p. 22-23, maio 2002.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 1999.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDÁ, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HORTA, A. M. **Terremoto global**. Disponível em: <<http://www.epoca.globo.com>> Acesso em: 05 jan. 2003.

IUDÍCIBUS, S. *et al.* **Contabilidade introdutória**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1988.

JUND, S. **Auditoria**. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

LANZARINI, E. J. **Ética nas organizações**. Apostila do curso de Especialização em Auditoria Integral, Programa de Pós Graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná.

MAGALHÃES, A. D. F. *et al.* **Auditoria das organizações**. São Paulo: Atlas, 2001.

MOREIRA, J. M. **A ética empresarial no Brasil**. São Paulo: Pioneira, 1999.

SÁ, A. L. **Curso de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1998.

SANTOS, M. S. **O homem, a contabilidade e o computador da pré-história à história Contemporânea**. Disponível em:
<<http://www.netpage.em.com.br/manoelss>> Acesso em: 13 dez. 2002.

SCHMIDT, P. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SENGER, C. A. **A necessidade de mudar o enfoque de auditoria**: um estudo sobre as "*big six*". São Paulo, 1998. 187 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

7. ANEXOS

ANEXO 1 - QUESTIONÁRIO PARA AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

I Para a Gerência

Perguntas	Sim	Não
A gerência concorda com a presença de um Auditor Interno independente, ou seja, sem estar diretamente subordinado à gerência geral?		
Normas e Procedimentos Internos do Hotel devem ser cumpridos na íntegra?		
Existe a possibilidade de alguma norma interna, que a seu ver não for relevante, ser "quebradas" para manter um bom funcionamento operacional e administrativo?		
O sistema de informação é totalmente confiável e seguro?		
O Recepcionista tem total liberdade de uso da entrada e saídas de dados pertinentes à receita hoteleira?		
A chave mestra fica na recepção, para atender a uma emergência eventual?		
Uso da casa e cortesias precisam de autorização somente da gerência?		
Os inventários do almoxarifado, cozinha, bar, governança e manutenção são acompanhados pela gerência?		
Os pagamentos a fornecedores e colaboradores recebem sua verificação e autorização?		
O setor de recursos humanos está capacitado para contratação de novos funcionários, avaliação e treinamento contínuo?		

Resposta do Questionário para o setor de Gerência:

GERÊNCIA	Duomo		Esteio		D.Ricardo		V. Real		Castelmar		Exceller		Jandala		Carimã	
Pergunta	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
1		X		X		X		X		X		X		X		X
2	X		X		X		X		X		X		X		X	
3	X		X		X		X		X		X		X		X	
4		X		X		X		X		X		X		X		X
5		X	X			X	X			X	X		X			X
6	X		X		X		X		X		X		X		X	
7		X	X		X			X	X		X		X			X
8		X		X		X		X		X	X		X			X
9	X		X		X		X		X		X		X		X	
10		X		X		X		X		X		X		X		X

II Para o Auditor

Perguntas	Sim	Não
Você acha relevante a independência do Auditor Interno em relação à não subordinação à gerência geral do hotel e sim ao proprietário ou presidente?		
Normas e Procedimentos Internos do Hotel devem ser cumpridos na íntegra?		
Existe a possibilidade de alguma norma interna, que a seu ver não for relevante, ser "quebradas" para manter um bom funcionamento operacional e administrativo?		
O sistema de informação é totalmente confiável e seguro?		
O Recepcionista tem total liberdade de uso da entrada e saídas de dados pertinentes à receita hoteleira?		
A chave mestra fica na recepção, para atender a uma emergência eventual?		
Uso da casa e cortesias precisam de autorização somente da gerência?		
Os inventários do almoxarifado, cozinha, bar, governança e manutenção são acompanhados pela gerência?		
Os pagamentos a fornecedores e colaboradores recebem a verificação e autorização da gerência?		
Um Auditor interno é suficiente para atender toda a necessidade de controle de um hotel de médio à grande porte?		

Resposta do Questionário para o setor de Auditor:

AUDITOR	Duomo		Esteio		D.Ricardo		V. Real		Castelmar		Exceller		Jandaia		Carimã	
Pergunta	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
1	X		X		X		X		X		X		X		X	
2	X		X		X		X		X		X		X		X	
3	X		X			X		X		X			X			X
4		X		X		X		X		X		X		X		X
5	X		X			X	X			X		X	X			X
6	X		X		X		X		X		X		X		X	
7	X		X		X		X		X		X		X		X	
8		X		X		X		X		X		X		X		X
9		X		X		X		X		X		X		X		X

III Para a Recepção

Perguntas	Sim	Não
Você acha relevante a independência do Auditor Interno em relação à não subordinação à gerência geral do hotel e sim ao proprietário ou presidente do hotel?		
Normas e Procedimentos Internos do Hotel devem ser cumpridos na íntegra?		
Existe a possibilidade de alguma norma interna, que a seu ver não for relevante, ser "quebradas" para manter um bom funcionamento operacional e administrativo?		
O sistema de informação é totalmente confiável e seguro?		
O Recepcionista tem total liberdade de uso da entrada e saídas de dados pertinentes à receita hoteleira?		
A chave mestra fica na recepção, para atender a uma emergência eventual?		
Uso da casa e cortesias precisam de autorização da gerência?		
Você acha uma prática normal em hotelaria, um hóspede oferecer gorjetas para um recepcionista não lançar em sua conta um acompanhante que ficará algumas horas em seu apartamento.		
Você acha uma prática usual um hóspede solicitar uma indicação de uma pessoa que possa vir a prestar um serviço de massagem particular em seu apartamento?		

Resposta do Questionário para o setor de Recepção:

RECEPÇÃO	Duomo		Esteio		D.Ricardo		V. Real		Castelmar		Exceller		Jandaia		Carimã	
Pergunta	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
1	X		X		X			X	X			X		X		X
2	X		X		X		X		X		X		X		X	
3	X		X		X		X		X		X		X		X	
4	X			X		X	X			X	X			X		X
5		X	X			X	X			X		X		X		X
6	X		X		X		X		X		X		X		X	
7	X		X		X		X		X		X		X		X	
8	X		X		X		X		X		X		X		X	
9	X		X		X		X		X		X		X		X	

IV Para a Governança

Perguntas	Sim	Não
Você acha relevante a independência do Auditor Interno em relação à não subordinação à gerência geral do hotel e sim ao proprietário ou presidente do hotel?		
Normas e Procedimentos Internos do Hotel devem ser cumpridos na íntegra?		
Existe a possibilidade de alguma norma interna, que a seu ver não for relevante, ser "quebradas" para manter um bom funcionamento operacional e administrativo?		

O sistema de informação é totalmente confiável e seguro?		
A camareira tem total liberdade em comandas de consumo de frigobar?		
A chave mestra fica na recepção, para atender a uma emergência eventual?		
Você acha uma prática usual um hóspede solicitar a uma camareira se ela pode indicar uma pessoa que possa fazer uma massagem relaxante em seu apartamento?		
Você acha uma prática normal em hotelaria, um hóspede oferecer gorjetas para uma camareira (pela sua discipção), pelo quarto que foi preparado para uma pessoa receber um acompanhante?		

Resposta do Questionário para o setor de Governança:

Governança	Duomo		Esteio		D.Ricardo		V. Real		Castelmar		Exceller		Jandaia		Carimã	
Pergunta	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
1		X		X		X		X		X		X		X		X
2	X			X	X		X			X	X			X	X	
3	X		X		X		X		X		X		X		X	
4	X		X			X		X		X	X			X	X	
5	X		X		X		X		X		X		X		X	
6	X		X		X		X		X		X		X		X	
7	X		X		X		X		X		X		X		X	
8	X		X		X		X		X		X		X		X	

V Para Almoxarifado

Perguntas	Sim	Não
Você acha relevante a independência do Auditor Interno em relação à não subordinação à gerência geral do hotel e sim ao proprietário ou presidente do hotel?		
Normas e Procedimentos Internos do Hotel devem ser cumpridos na íntegra?		
Existe a possibilidade de alguma norma interna, que a seu ver não for relevante, ser "quebradas" para manter um bom funcionamento operacional e administrativo?		
O sistema de informação é totalmente confiável e seguro?		
Você acha uma prática usual um fornecedor oferecer um brinde ao comprador se ele optar em fechar com seu pedido?		
"Quebra" de estoque é rotina normal em hotelaria, principalmente quando existe um evento a ser atendido de emergência?		
Quando um fornecedor deixa uma caixa de produtos de amostra é comum o comprador deixar à disposição da gerência para um eventual sorteio para os funcionários?		
O setor de almoxarifado e compras, a seu ver, devem estar ligados a uma pessoa somente?		

Resposta do Questionário para o setor de Almoxarifado:

Almoxarif.	Duomo		Esteio		D.Ricardo		V. Real		Castelmar		Exceller		Jandaia		Carimã	
Pergunta	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
1		X		X		X		X		X		X		X		X
2	X			X	X			X		X	X		X			X
3	X		X		X		X		X		X		X		X	
4	X		X			X	X		X			X		X		X
5	X		X		X		X		X		X		X		X	
6	X		X		X		X		X		X		X		X	
7		X		X		X		X		X		X		X		X
8	X			X	X		X			X		X	X			X

VI Para a Cozinha - Restaurante e Bar

Perguntas	Sim	Não
Você acha relevante a independência do Auditor Interno com relação à não		

subordinação à gerência geral do hotel e sim ao proprietário ou presidente do hotel?		
Normas e Procedimentos Internos do Hotel devem ser cumpridos na íntegra?		
Existe a possibilidade de alguma norma interna, que a seu ver não for relevante, ser "quebradas" para manter um bom funcionamento operacional e administrativo?		
O sistema de informação é totalmente confiável e seguro?		
Você acha uma prática normal em hotelaria a "quebra" de materiais em estoque, devido ao ritmo acelerado do trabalho rotineiro?		
Você acha uma prática normal em restaurantes o lançamento de valores e itens incorretos e que só são percebidos quando os mesmos forem pagos pelo cliente?		
É usual a prática de planejamento de estoque de alimentos para programação de eventos?		

Resposta do Questionário para o setor de Cozinha:

Cozinha	Duomo		Esteio		D.Ricardo		V. Real		Castelmar		Exceller		Jandaia		Carimã	
Pergunta	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
1		X		X		X		X		X		X		X		X
2		X		X		X		X		X		X		X		X
3	X		X		X		X		X		X		X		X	
4	X		X		X		X		X		X		X		X	
5	X		X		X		X		X		X		X		X	
6	X		X		X		X		X		X		X		X	
7		X		X		X		X		X		X		X		X

VII Para o Financeiro

Perguntas	Sim	Não
Você acha relevante a independência do Auditor Interno com relação à não subordinação à gerência geral do hotel e sim ao proprietário ou presidente do hotel?		
Normas e Procedimentos Internos do Hotel devem ser cumpridos na íntegra?		
Existe a possibilidade de alguma norma interna, que a seu ver não for relevante, ser "quebradas" para manter um bom funcionamento operacional e administrativo?		
O sistema de informação é totalmente confiável e seguro?		
Você acha normal em hotelaria um caixa da recepção vir a faltar numerários por que o hóspede se negou a pagar uma receita?		
Quando o financeiro recebe o relatório de caixa e os numerários que o compõem A contagem é assistida por mais de uma pessoa?		
- Os numerários ficam em lugar restrito e seguro?		
Os pagamentos a fornecedores e colaboradores recebem sua verificação e autorização?		

Resposta do Questionário para o setor de Financeiro:

Financeiro	Duomo		Esteio		D.Ricardo		V. Real		Castelmar		Exceller		Jandaia		Carimã	
Pergunta	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
1		X		X		X		X		X		X		X		X
2	X		X		X		X		X		X		X		X	
3	X		X		X		X		X		X		X		X	
4		X		X		X		X		X		X		X		X
5	X			X		X	X			X		X		X	X	
6		X		X		X		X		X		X		X		X
7		X	X		X		X		X		X			X	X	
8	X		X		X			X		X		X	X		X	

ANEXO II - CÓDIGO DE ÉTICA DO CONTADOR

a) Do objetivo

Art. 1º - Este Código de Ética Profissional tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os contabilistas, quando no exercício profissional.

b) Dos deveres e das proibições

Art. 2º - São deveres do contabilista:

I - exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;

II - guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade;

III - zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo;

IV - comunicar, desde logo, ao cliente ou empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho, estendendo-se a obrigação a sócios e executores;

V - inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso;

VI - renunciar às funções que exerce, logo que se positive falta de confiança por parte do cliente ou empregador, a quem deverá notificar com trinta dias de antecedência, zelando, contudo, para que os interesses dos mesmos não sejam prejudicados, evitando declarações públicas sobre os motivos da renúncia;

VII - se substituído em suas funções, informar ao substituto sobre fatos que devam chegar ao conhecimento desse, a fim de habilitá-lo para o bom desempenho das funções a serem exercidas;

VIII - manifestar, a qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício da profissão;

IX - ser solidário com os movimentos de defesa da dignidade profissional, seja propugnando por remuneração condigna, seja zelando por condições de trabalho compatíveis com o exercício ético - profissional da Contabilidade e seu aprimoramento técnico.

Art. 3º - No desempenho de suas funções, é vedado ao contabilista:

I - anunciar, em qualquer modalidade ou veículo de comunicação, conteúdo que resulte na diminuição do colega, da Organização Contábil ou da classe, sendo sempre admitida a indicação de títulos, especializações, serviços oferecidos, trabalhos realizados e relação de clientes;

II - assumir, direta ou indiretamente, serviços de qualquer natureza, com prejuízo moral ou desprestígio para a classe;

III - auferir qualquer provento em função do exercício profissional que não decorra exclusivamente de sua prática lícita;

IV - assinar documentos ou peças contábeis elaborados por outrem, alheio à sua orientação, supervisão e fiscalização;

V - exercer a profissão, quando impedido, ou facilitar, por qualquer meio, o seu exercício aos não habilitados ou impedidos;

VI - manter Organização Contábil sob forma não autorizada pela legislação pertinente;

VII - valer-se de agenciador de serviços, mediante participação desse nos honorários a receber;

VIII - concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção;

IX - solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita;

X - prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional;

XI - recusar-se a prestar contas de quantias que lhe forem, comprovadamente, confiadas;

XII - reter abusivamente livros, papéis ou documentos, comprovadamente confiados à sua guarda;

XIII - aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios Fundamentais e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

XIV - exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas;

XV - revelar negociação confidenciada pelo cliente ou empregador para acordo ou transação que, comprovadamente, tenha tido conhecimento;

XVI - emitir referência que identifique o cliente ou empregador, com quebra de sigilo profissional, em publicação em que haja menção a trabalho que tenha realizado ou orientado, salvo quando autorizado por eles;

XVII - iludir ou tentar iludir a boa fé de cliente, empregador ou de terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis inidôneas ;

XVIII - não cumprir, no prazo estabelecido, determinação dos Conselhos Regionais de Contabilidade, depois de regularmente notificado;

XIX - intitular-se com categoria profissional que não possua, na profissão contábil;

XX - elaborar demonstrações contábeis sem observância dos Princípios Fundamentais e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

XXI - renunciar à liberdade profissional, devendo evitar quaisquer restrições ou imposições que possam prejudicar a eficácia e correção de seu trabalho;

XXII - publicar ou distribuir, em seu nome, trabalho científico ou técnico do qual não tenha participado.

Art. 4º - O Contabilista poderá publicar relatório, parecer ou trabalho técnico-profissional, assinado e sob sua responsabilidade.

Art. 5º - O Contador, quando perito, assistente técnico, auditor ou árbitro, deverá:

I - recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida;

II - abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo;

III - abster-se de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu laudo no âmbito técnico e limitado aos quesitos propostos;

IV - considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido a sua apreciação;

V - mencionar obrigatoriamente fatos que conheça e repute em condições de exercer efeito sobre peças contábeis objeto de seu trabalho, respeitado o disposto no inciso 11 do Art. 2º;

VI - abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos;

VII - assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que concerne à aplicação dos Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC;

VIII - considerar-se impedido para emitir parecer ou elaborar laudos sobre peças contábeis observando as restrições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

IX - atender à Fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade no sentido de colocar à disposição desses, sempre que solicitado, papéis de trabalho, relatórios e outros documentos que deram origem e orientaram a execução do seu trabalho.

c) Do valor dos serviços profissionais

Art. 6º - O Contabilista deve fixar previamente o valor dos serviços, de preferência por contrato escrito, considerados os elementos seguintes:

I - a relevância, o vulto, a complexidade e a dificuldade do serviço a executar;

II - o tempo que será consumido para a realização do trabalho;

III - a possibilidade de ficar impedido da realização de outros serviços;

IV - o resultado lícito favorável que para o contratante advirá com o serviço prestado;

V - a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;

VI - o local em que o serviço será prestado.

Art. 7º - O Contabilista poderá transferir o contrato de serviços a seu cargo a outro Contabilista, com a anuência do cliente, preferencialmente por escrito.

Parágrafo Único. O Contabilista poderá transferir parcialmente a execução dos serviços a seu cargo a outro Contabilista, mantendo sempre como sua a responsabilidade técnica.

Art. 8º - É vedado ao Contabilista oferecer ou disputar serviços profissionais mediante aviltamento de honorários ou em concorrência desleal.

d) Dos deveres em relação aos colegas e à classe

Art. 9º - A conduta do Contabilista com relação aos colegas deve ser pautada nos princípios de consideração, respeito, apreço e solidariedade, em consonância com os postulados de harmonia da classe.

Parágrafo Único. O espírito de solidariedade, mesmo na condição de empregado, não induz nem justifica a participação ou conivência com o erro ou com os atos infringentes de normas técnicas ou legais que regem o exercício da profissão.

Art. 10º - O Contabilista deve, em relação aos colegas, observar as seguintes normas de conduta:

- I - abster-se de fazer referências prejudiciais ou de qualquer modo desabonadoras;
- II - abster-se da aceitação de encargo profissional em substituição a colega que dele tenha desistido para preservar a dignidade ou os interesses da profissão ou da classe, desde que permaneçam as mesmas condições que ditaram o referido procedimento;
- III - jamais apropriar-se de trabalhos, iniciativas ou de soluções encontradas por colegas, que deles não tenha participado, apresentando – os , como próprios;
- IV - evitar desentendimentos com o colega a que vier a substituir no exercício profissional.

Art. 11º - O Contabilista deve, com relação à classe, observar as seguintes normas de conduta:

- I - prestar seu concurso moral, intelectual e material, salvo circunstâncias especiais que justifiquem a sua recusa;
- II - zelar pelo prestígio da classe, pela dignidade profissional e pelo aperfeiçoamento de suas instituições;

- III - aceitar o desempenho de cargo de dirigente nas entidades de classe, admitindo-se a justa recusa;
- IV - acatar as resoluções votadas pela classe contábil, inclusive quanto a honorários profissionais;
- V - zelar pelo cumprimento deste Código;
- VI - não formular juízos depreciativos sobre a classe contábil;
- VII - representar perante os órgãos competentes sobre irregularidades comprovadamente ocorridas na administração de entidade da classe contábil;
- VIII - jamais utilizar-se de posição ocupada na direção de entidades de classe em benefício próprio ou para proveito pessoal.

e) Das penalidades

Art.12º - A transgressão de preceito deste Código constitui infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades:

- I - Advertência Reservada;
- II - Censura Reservada;
- III - Censura Pública.

Parágrafo Único. Na aplicação das sanções éticas são consideradas como atenuantes:

- I - falta cometida em defesa de prerrogativa profissional.
- II - ausência de punição ética anterior;
- III - prestação de relevantes serviços à Contabilidade.

Art.13º - O julgamento das questões relacionadas à transgressão de preceitos do Código de Ética incumbe, originariamente, aos Conselhos Regionais de Contabilidade, que funcionarão como Tribunais Regionais de Ética, facultado recurso dotado de efeito suspensivo, interposto no prazo de trinta dias para o Conselho Federal de Contabilidade em sua condição de Tribunal Superior de Ética.

Parágrafo Primeiro. O recurso voluntário somente será encaminhado ao Tribunal Superior de Ética se o Tribunal Regional de Ética respectivo mantiver ou reformar parcialmente a decisão.

Parágrafo Segundo. Na hipótese do inciso III, do artigo 12, o Tribunal Regional de Ética Profissional deverá recorrer "ex officio" de sua própria decisão (aplicação de pena de Censura Pública).

Parágrafo Terceiro. Quando se tratar de denúncia, o Conselho Regional de Contabilidade comunicará ao denunciante a instauração do processo até trinta dias após esgotado o prazo de defesa.

Art. 14º - O Contabilista poderá requerer desagravo público ao Conselho Regional de Contabilidade, quando atingido, pública e injustamente, no exercício de sua profissão.